

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
* جامعـ ـة الجزائـ ر*
كلية العلـوم الاقتصاديـــة وعلـوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

الموضوع

النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات

دراسة حالة - مجمع صيدال -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير
في العلوم الاقتصادية : فرع التحليل الاقتصادي

إعداد الطالب :
مقدمي أحمد

تحت إشراف :
د. بوكبوس سعدون

أعضاء لجنة المناقشة

أ. شبايكي مليكة..................................(رئيسا)
أ. بوكبوس سعدون...............................(مقررا)
أ.زغدار احمد.....................................(عضوا)
أ. لعبني عمر.....................................(عضوا)

السنة الجامعية 2005 - 2006

الفهـرس

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

المقدمة

المقدمة :

شهد النظام العالمي في السنوات الأخيرة تطورات هائلة إلى درجة أن أصبح العالم كدولة واحدة، وهذا تحت مظلة العولمة، حيث تلاشى فيه أدوار الحكومات، وازدادت التدفقات الرأسمالية والمد التجاري العالمي والتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات، كل هذه التحولات صاحبها تشكل شركات عالمية التي اعتبرت كإحدى الدعامات الأساسية التي ساهمت بشكل كبير في تجسيد العولمة الاقتصادية، حيث بدأت على شكل شركات أموال ضخمة في بلدانها، ثم بدأت في تدويل استثماراتها كنتيجة أساسية لتنامي إنتاجها من السلع والخدمات، فسعت للبحث عن أسواق خارجية لتسويق منتجاتها.

فحسب الدراسة التي قام بها فرنون حول هذه الظاهرة، والمتمثلة في انتشار الشركات وتدويل أنشطتها، خاص هذا الأخير في دراسته لدورة حياة المنتوج كتوصية للشركات الأمريكية بوجوب إحلال شركات تابعة لها في الدول الأجنبية التي تمتاز بوفرة المواد الأولية، وتدني قيمة اليد العاملة لتستفيد أكثر من زيادة الربحية، ولا تصل منتجاتها إلى مرحلة النهاية.

وبذلك ظهرت مجمعات شركات عالمية الشركة الأم في دولة والشركات التابعة لها منتشرة في دول أجنبية أخرى أو ما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات، وكذلك على المستوى الوطني ظهرت هذه التشكيلة شركة الأم وشركات تابعة لها تتمتع بكامل شخصيتها المعنوية، أدت هذه المجمعات الوطنية نفس الدور من ناحية المرد ودية الاقتصادية مقارنة مع نظيرتها من المجمعات العالمية.

إن الدور الفعال الذي لعبه مجمع الشركات أدى بالدول المتقدمة، ومنها الدول الأوربية إلى وضع إطار قانوني يعترف بها، ويضمن لها حقوقها وواجباتها من كل النواحي التشريعية، وبالخصوص من الناحية المحاسبية والجبائية مراعاة لميزة الوحدة الاقتصادية التي يتميز بها مجمع الشركات، فمن الناحية المحاسبية تم إدراج حسابات موحدة تجمع شركة الأم وشركاتها التابعة عن طريق تبني تقنية التجميع المحاسبي الخاصة بهذا التنظيم، أما من الناحية الجبائية فحقيقة مجمع الشركات جعلت من التشريعات الجبائية لكل بلد تسعى للتعامل مع مجموعة الشركات كمكلف وحيد بالضريبة والمسؤول عن دفعها أمام الخزينة العمومية، وتقدم لها تحفيزات جبائية مهمة تمكنها من إحداث مقاصة شاملة للأرباح والخسائر المحققة في نفس المجمع وبتحييد العمليات البينية.

وعلى مستوى الدول النامية و منها دول المغرب العربي التي تعرف حاليا مرحلة انتقالية، فهي بصدد إجراء إصلاحات عديدة لإحلال التوازنات الاقتصادية والمالية، وتحقيق التنمية الشاملة عن طريق تحفيز الشركات العالمية بفتح شركات تابعة أو فروع لها في بلدانها وهو ما يعرف بالاستثمار الدولي المباشر، أو عن طريق تشجيع تكوين مجمعات شركات محلية تقوم بإنشاء مشاريع ذات المردودية وهذا على غرار الدول المتقدمة.

والجزائر بانتمائها لهذه الدول فهي كذلك تشهد تحولات جذرية أصبحت من خلالها مجبرة على تبني إصلاحات اقتصادية ومنها الاعتراف بمجمع الشركات حتى يتسنى لهذا التنظيم دفع دواليب الاقتصاد الوطني نحو التقدم والازدهار ، فمن الناحية المحاسبية تطرق المشرع الجزائري إلى إجبارية إعداد الحسابات المجمعة منذ نهاية التسعينات، العدد 87 من الجريدة الرسمية الموافق لـ 8 ديسمبر 1999 والعدد 91 الموافق لـ 22 ديسمبر من نفس السنة، حيث تضمن الأول تحديد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع والآخر تضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

أما من الناحية الجبائية، فقد تبنت الجزائر نظاما خاصا بمجمع الشركات منذ صدور قانون المالية لسنة 1997، وهذا استنادا لقوانين الدول الأخرى، وخاصة منها فرنسا.

كما أنه في الساحة الاقتصادية الجزائرية تشكلت مجمعات شركات ذات أهمية، ومنها مجمع صيدال الذي يعتبر من الشركات الوطنية الأولى التي أخذت بعين الاعتبار التحولات التي يعرفها السوق الجزائري، فتبنت إستراتيجية اقتصادية تجعلها أكثر تنافسية في السوق المحلية والأسواق الخارجية، فأصبح لها تنظيم محكم ووفق مواصفات الشركات الدولية, وبناءا على هذا فقد طرحنا الإشكالية التالية :

ما مدى تطبيق النظام المحاسبي والجبائي الخاص بمجمع الشركات في الجزائر؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية الرئيسية، فقد قمنا بطرح بعض الأسئلة الفرعية :

- ما هو مفهوم مجمع الشركات، وما هي مكوناته ؟
- ما هو النظام الخاص بمجمع الشركات من الناحية المحاسبية ؟
- ما هو النظام الجبائي لمجمع الشركات في الجزائر وفي الدول الأخرى وخاصة منها الدول المجاورة لها ؟
- هل طبقت المجمعات الجزائرية هذين النظامين، المحاسبي والجبائي على أرض الواقع؟

وبتعمدنا في هذه الدراسة حصر الموضوع في دراسة النظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، فقد قمنا باختبار الفرضيات التالية :

- يتشكل مجمع الشركات من شركات عديدة لكل واحدة منها الشخصية القانونية الخاصة بها.
- مراعاة لهذه الوحدة، يجب تطبيق نظام خاص بها، في كل من الناحية المحاسبية والجبائية.
- يختلف النظام الجبائي لمجمع الشركات من بلد لآخر.
- إن تبني هذا النظام (المحاسبي والجبائي) من قبل المجمعات الوطنية يمكنها من تحقيق اقتصاد ضريبي وبذلك تكون أكثر تنافسية.

تتجلّى أهمية هذا الموضوع لما له من أهمية بالغة من حيث أن تنظيم مجمع الشركات يمكن أن يلعب دورا فعالاً في دفع دواليب الاقتصاد الوطني كما تلعبه المجمعات العالمية في تغيير المعطيات

الدولية، وهذا ما يترجم تسارع الجزائر في تقديم تحفيزات مهمة لهذا التنظيم مضحية بجزء من مواردها المالية، وما هذه إلا إستراتيجية لتكثيف الاندماج بين الشركات، لأنها بالضرورة ستزيد الاستثمارات، وعند ذلك ستصبح هذه الأخيرة أكثر قدرة على منافسة الشركات الأوربية والدولية القادمة لا محالة للاستثمار في السوق الوطنية.

وتتمثل أهداف هذه الدراسة في :

- معرفة أهم الإجراءات العملية الخاصة بالنظام المحاسبي لمجمع الشركات.
- معرفة النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات والمزايا المقدمة لهذا التنظيم.
- السعي لتنمية القدرة المعرفية في هذا الميدان، وكمحاولة منا لتسليط الضوء على هذا الجانب الذي لم يحض بعد بدراسة مكثفة تعكس مدى أهمية هذا الموضوع والمساهمة في إثراء المراجع باللغة العربية.

وترجع أسباب اختيارنا لهذا الموضوع لكون أن تطبيق هذا النظام سيجعل من المجمعات الوطنية أكثر تنافسية ويمكنها لا محالة من كسب الرهانات التي يجب على الاقتصاد الوطني كسبها لمواجهة التحديات الراهنة.

أما عن صعوبات البحث التي تلقيناها في بحثنا، فهي تكمن أساسا في الضآلة الشديدة للمراجع التي قد درست هذا الموضوع باللغة العربية، وحتى باللغة الفرنسية فهي ضئيلة على مستوى المكتبات.

واعتمدنا خلال هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث استخدمنا المنهج الوصفي في تبيان هذا التنظيم وعرض النظام المحاسبي والجبائي الخاص به في دول مختلفة، أما المنهج التحليلي فقد استخدمناه في المقارنة بين الأنظمة وفي دراسة حالة.

ولدراسة هذا الموضوع، فقد اعتمدنا إلى تقسيمه إلى أربعة فصول وهذا حسب الخطة التالية :

فقد تطرقنا في الفصل التمهيدي إلى مفهوم هذا التنظيم الاقتصادي، وهذا من وجهة نظر كل من التشريعات، ثم انتقلنا إلى تعريفه وكيفية تكوينه، وخواصه والمزايا والعيوب الكامنة في هذا الكيان.

أما في الفصل الأول فقد عرجنا إلى تبيان النظام المحاسبي الخاص بمجمع الشركات وهذا عبر كامل المراحل العملية التي هي واجبة لإتمام هاته العملية.

وفي الفصل الثاني انتقلنا لدراسة جانب آخر لا يقل أهمية عن الجانب الأول السالف الدراسة، ألا وهو النظام الجبائي لمجمع الشركات، وهذا بدراسته في دول مختلفة، وحصرناها في دول الاتحاد الأوربي وأهم دول الاتحاد المغاربي وإحداث مقارنة بين النظام الجبائي الجزائري بنظام دول الجوار (تونس) لكي يكون هناك مجال مقارنة ومعرفة أكثر للنقائص.

وفي الفصل الثالث والأخير، الذي يعتبر كإسقاط واقعي لمعرفة تطبيق كلا النظامين على أرض الواقع، انتقلنا لدراسة الجانب النظري في الواقع الميداني لمجمع صيدال الجزائري.

الفصل التمهيدي
عموميات حول مجمع الشركات

مدخـل :

يرتبط ظهور مجمع الشركات من الناحية التاريخية بتطور الشركات ونتيجة للتوسع الاقتصادي وتوفر الإنتاجية في أسواق مختلفة، سواء كانت وطنية أم أجنبية، إن هذا التوسع جعل مسرى الشركات أمام خيارين أساسيين :

- إما الحفاظ على الوحدة القانونية للشركة وإنشاء فروع أو أقسام أو مكاتب مختلفة
- أو إنشاء شركات تابعة متخصصة، تتمتع بشخصية معنوية مستقلة غير أنها مراقبة من طرف الشركة الأم.

من خلال الخيار الأخير، برزت ظاهرة مجمعات الشركات، والتي أصبحت تتحكم في الاقتصاديات العالمية، وهذا ما جعلنا نسلط الضوء على هذا التنظيم من خلال دراستنا في هذا الفصل ففي المبحث الأول الذي سيتناول المفاهيم العامة لمجمع الشركات وفي المبحث الثاني خصائص وكذا مزايا وعيوب هذا التنظيم.

المبحث الأول : مفاهيم عامة لمجمع الشركات

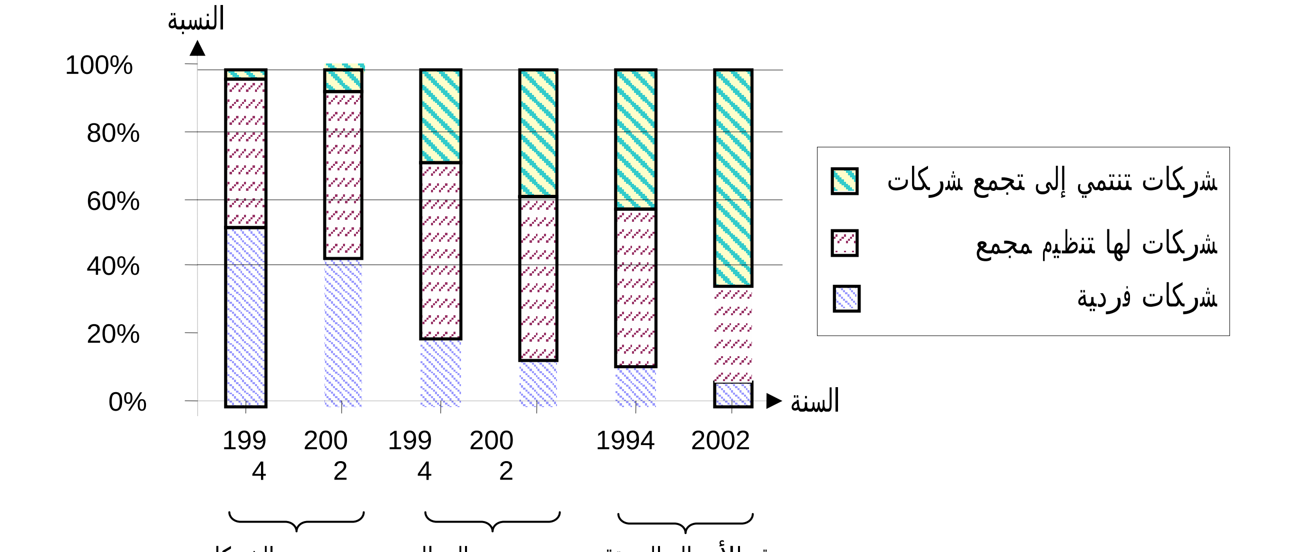
• توطئة :

تضاعف عدد مجمعات الشركات خلال العشرة سنوات الأخيرة، وهذا عن طريق اكتساب المساهمات في رأسمال الشركات وتكوين شركات تابعة، فحسب معيار رقم الأعمال، فإن رقم الأعمال المحقق من قبل مجمعات الشركات تضاعف ما بين سنوات 1993 و 2003 من 41 % إلى 61%.

فمثلا حاليا في فرنسا يوجد 28080 مجمع يوظف نسبة 85% من رؤوس الأموال، والشركات التي عدد موظفيها الأقل من 250 عامل تؤول إلى الانخفاض، وكذا حصة الشركات الفردية.

والشكل التالي يوضح ذاك :

الشكل (1) : تطور مجمع الشركات



المصدر : Enquêtes annuelles d'entreprises dans les services, INSEE, France, 2005

من خلال هذه المعطيات الإحصائية يتضح لنا مدى أهمية دراسة هذا التنظيم الذي أصبح يتحكم في التطور الاقتصادي العالمي.

المطلب الأول : مفهوم مجمع الشركات

إن غياب تشريع موحد ، يجعل من مجمع الشركات تشكيلا مبهما إذ يعتبر كمنطقة غير معرفة وفق تعريف واحد.

الفرع الأول : تعريف مجمع الشركات في مختلف التشريعات

إن الأحكام التشريعية لمختلف القطاعات القانونية تعالج هذا الموضوع بطريقة مختلفة.

فمثلا في محور دراستنا، هناك تعريف خاص بالمجمع حسب القانون الجبائي وآخر في المجال المحاسبي، لأن كل مجال قانوني يعرف هذه الوحدة الاقتصادية حسب القوانين الخاصة به.

ثم، خارج إطار هذه المجالات التشريعية، فإن القضاة يتلقون دائما قضايا تبرز فيها خاصية جديدة لا توجد في الشركات العادية المعرفة وفق القانون التجاري، وبذلك يتبنون آراء خاصة تسمح بمعالجة الوضعية الجديدة وهذا ما يؤدي إلى الاعتراف بوجود علاقات خاصة بين شركات تنتمي لنفس المجمع.

أ – المجمع في التشريع الجبائي :

يعترف بالمجمع في الميدان الجبائي، حيث يسمح بالشركة المسيطرة على الشركات الأخرى التي تعرف بالشركة الأم بتكوين مجمع مع شركاتها التابعة، وهذا إذا تحصلت على نسبة حيازة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في رأسمال الشركات الأخرى وبصفة مستمرة، وتصبح هي الوحيدة المكلفة بالضريبة بالنيابة عن الشركات الأخرى، ويسمح لها بإجراء مقاصة للأرباح والخسائر المسجلة بين نتائج الشركات (أنظر الفصل الثالث).

ب – المجمع في القانون الاجتماعي :

لا يقدم القانون الاجتماعي قانونا خاصا لمجمع الشركات، حيث أنه في كلّ وضعية يظهر فيها استحقاق، يتم الاعتراف بالمجمع على حساب الشركات المكونة له ومنه يتم وضع تعريف خاص به.

– المجمع في إطار تشريع لجنة المجمع :

لتمكين الموظفين على التحصل على المعلومات اللازمة لمعرفة مستقبل الشركات التابعة ووضعيتها الحقيقية ، ومعرفة وضعية توظيفهم في هذا المجمع، وللحفاظ على مصالحهم العامة، أجبر المشرع على تكوين لجنة المجمع.

فحسب أحكام المادة L439-1 من قانون العمل الفرنسي* عندما توظف وحدة اقتصادية واجتماعية على الأقل 50 عامل، يكون إلزاميا عليها تشكيل لجنة تجمع كل الشركات المكونة للمجمع.

وتحدد التبعية عندما تستطيع الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من :

- تعيين نصف أعضاء مجالس الإدارة للشركة
- أو تتحكم في أغلبية الحقوق المتعلقة بإصدار الأسهم

* Article L439-1 du code du travail : "lorsqu’une unité économique et sociale regroupant au moins cinquante (50) salariés est reconnue par convention ou par décision de justice entre plusieurs entreprise juridiquement distincte la mise en place d’un comité d’entreprise est obligatoire".

- أو تكتسب أغلبية رأسمالها(1).

ج – المجمع والعقود البنكية(2):

تشكل مسألة تسبيقات الخزينة وبصفة عامة حركة الخزينة الداخلية للمجمع صعوبات تشريعية مهمة في القانون البنكي. فالسؤال المطروح : هل أن شركة من شركات المجمع يمكن أن تقوم بدور وساطة بنكية لصالح المجمع؟

في الحالة العامة يقضي القانون البنكي الفرنسي لـ 24 جانفي من سنة 1984 بمنع كل شخص أو شركة بالقيام بعمليات بنكية بصفة اعتيادية ويقتصر هذا الفعل سوى على المؤسسات البنكية.

وفي حالة مجمع الشركات، المادة 3.12° من نفس القانون، تسمح كحالة خاصة عمليات الخزينة المسجلة بين شركات لها بصفة مباشرة أو غير مباشرة علاقات تبعية ، عن طريق امتلاك رأسمال يسمح لها بممارسة مراقبة حقيقية.

وفي القانون البنكي الجزائري، الأمر رقم 03-11 الموافق لـ 26 أوت 2003 المتعلق بقانون النقد والقرض، بعد أن أدرج منع كل شخص معنوي أو طبيعي من ممارسة عملية استلام الأموال من الجمهور، والإقراض العام، ووضع آليات لذلك، فقد تضمنت المادة 79 على وضع استثناءات لذلك(3)، ومن ضمنها في الفقرة الثانية التي تنص صراحة على أنه يمكن لكل مؤسسة أن تقوم بعمليات الخزينة مع شركات لها تربط بينها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات في الرأسمال تخول لإحداها سلطة الرقابة الفعلية على الأخرى(4).

وحسب أحكام المادة 2 من مذكرة للبنك المركزي التونسي رقم 91-24 "يعتبر كنفس المستفيدين المتعاملين الذين ينتمون لنفس المجمع".

الانتماء لنفس المجمع يخص شخصين، أو عدة أشخاص معنويين تجمع بينهم روابط هي :

- تسيير مشترك.
- ترابط في المعاملات التجارية والمالية بصفة مباشرة إلى درجة أن مشاكل واحدة تؤثر على نتائج الآخرين.
- مساهمات مباشرة وغير مباشرة في رأسمال، تترجم بسلطة الرقابة.

---

1 - راجع : Maggy Parienté ,Les groupes de sociétés, édition LITEC, Paris1993, p288.

2 - راجع : Ghazi Hantous, les notions de groupe de société , l'économie maghrébin n°374, quinzaine du 15/09/2004 au 29/09/2005, p10.

3 - راجع : Djamel Eddine Lakhal, Le cadre général du droit des affaires en Algérie – 2ème partie, Journal El Watan du 01/09/2005, p13.

4 - موقع الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية : http//:www.joradp.dz/jo2000/2003/052-a-pag.htm.

ومنه يتضح أن ظهور مجمع الشركات في القانون البنكي التونسي يرتبط بوجود علاقات خاصة بين شركتين أو عدة شركات أو لرقابة ممارسة من طرف نفس المساهمين، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.

ومن خلال هذا، يتبين أن القانون البنكي قد أعطى تعريفا خاصا للمجمع.

د – المجمع في القانون الجنائي :

إن انتماء عدة شركات إلى مجمع واحد يمكن أن يبرر فعل الشركات التي لا تراعي مصلحتها وتضحي لصالح شركة أخرى، وهذا عن طريق تحويل الأرباح أو وفق أشكال أخرى، حيث أنها تضر بمصلحتها لتحقيق المنفعة العامة.

إن المبدأ العام هو أن كل شركة تسعى لتحقيق الأرباح، ولهذا فقد تم تصنيف أي فعل ضد المصلحة الشخصية للشركة كفعل مخالف، ويمكن من خلاله متابعة المسؤولين أمام المحاكم المختصة.

أما في حالة مجمع الشركات فيمكن تفادي المتابعة القضائية وهذا بتحقيق الشروط التالية :

- يوجد بين شركات المجمع وحدة اقتصادية ومالية قوية التكوين ومؤسسة على قواعد متينة
- والتضحية المقدمة لا تشكل خطر كبير وتكون لها مقابل
- يجب أن يتم هذا الفعل بهدف المحافظة على استقرار المجمع ويدخل في إطار الإستراتيجية العامة.

ه – من الناحية المحاسبية*:

تقدم كل سنة شركات المجمع وهذا بعد انعقاد المجلس الإداري، الحسابات المجمعة مع تقرير يشمل تسيير المجمع، وهذا في حالة وجود رقابة مطلقة أو مشتركة أو ممارسة تأثيرا بارزا على شركة أخرى (أنظر الفصل الثاني).

– ضمانات الشركة الأم أمام المتعاملين الآخرين*:

عادة ما تقبل شركات التعامل مع شركات أخرى بمجرد أنها تنتمي إلى مجمع شركات كبير ومعروف، غير أن هذا الانتماء لا يمكن أن يضمن العقود المبرمة بين الشركتين، فهو لا يعطي ضمان قانوني، لذا فالمسيرين الحذرين يطلبون ضمان كتابي مبـرم من قبـل الشركـة الأم.

- بعض التعهدات يسجل فيها بشرف الشركة الأم،
- وفيها من تتعهد بضمان جانب الوسائل فقط،
- وفي أخرى تتعهد الشركة الأم أن النتيجة التي ستحققها شركتها التابعة هي المسؤولة عنها، ومنه فهي تتعهد بدفع الديون عنها، وهذا ما يعتبر كتعهد ضمان أمام الآخرين.

---

* Les lettres d'engagement ou lettre d'intention dans les groupes de sociétés.

* Article L233-16 du code du commerce : "Les sociétés commerciales établissement et publient chaque année à la diligence de conseil d'administrations, du directoire, du ou des gérants, selon le cas des comptes consolidés..."

من خلال هذا، يتضح أنه لا يوجد تعريف محدد وموحد للمجمع، حيث تم تعريفه حسب مجال كل اختصاص قانوني.

فإن خاصية المراقبة لحقوق التصويت تعتبر كعامل أساسي لتعريف مجمع، لكن في القانون البنكي بمجرد وجود مراقبة حقيقية عن طريق التأثير على قرارات الجمعية العامة، يمكن أن نتحدث عن وجود علاقة تبعية (وجود مجمع شركات)، وليس هو المعيار المطبق في القواعد المحاسبة أو لتشكيل لجنة عاملي المجمع.

لذا نقول أنه لا يوجد تعريف موحد لمجمع الشركات(1).

الفرع الثاني : تعاريف عامة حول مجمع الشركات

تطلق تسمية مجمع الشركات على المجموعة المتكونة من عدة شركات التي كل واحدة منها تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة بها، ولكنها تجمع فيما بينها روابط مختلفة حتى تجعل واحدة منها تدعى "شركة الأم"، التي تمتلك الشركات الأخرى تحت سيطرتها وتمارس عليها رقابة محدثة بذلك مركزية في اتخاذ القرار.

فمن الناحية الاقتصادية : "المجمع هو عبارة عن المجموعة المتكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى "الشركة الأم"، هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة"(2).

وحسب تعريف آخر : "عندما شركة تسيطر على شركة أخرى أو عدة شركات، وتجمعها بإدارة موحدة للشركة المسيطرة، فهي تشكل مجمع للشركات"(3).

وحسب تعريف أخر للأستاذين Mercadal et Javin(4):

" مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التي لكل منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها، لكن تجد نفسها موحدة فيما بينها من خلال روابط مختلفة على أساس أنه واحدة منها، على العموم هي الشركة الأم تمارس رقابة على باقي الشركات، محدثة بذلك وحدة اتخاذ قرارات اقتصادية"*.

وفي تعريف آخر للأستاذ Yves Guyon:

1- راجع : Lozian et A. Viandier , Droit des sociétés, huitième édition, LITEC, France 1985, p99.

1 - راجع : Pierre Conso et Farouk Hemici, Gestion financière de l'entreprise, 9ème édition. Dunod, France 1999, p650.

2 - راجع : Mohed Altrad, Stratégie de groupe, chatard et associés éditeurs, France 1989, p18.

3- راجع : C. Mercadel et Janin, Les contrats de coopération inter entreprises , édition Juridiques Lefebvre, France 1974, p9.

* "Le groupe de société est ainsi en ensemble de sociétés qui ont chacun leur existence juridique propre, mais qui se trouvent unies, entre elles par des liens divers sur la base desquels, l'une d'entre elles, généralement la société mère, exerce un contrôle sur l'ensemble faisant ainsi prévaloir une unité de décision économique".

"مجمع الشركات هو مجموعة اقتصادية وتشريعية مختلفة ومستقلة فيما بينها، ولكنها في الواقع خاضعة لوحدة قرار اقتصادية"[1].

الشركات المتنمية لنفس المجمع هي الشركات التي يوجد فيما بينها فوائد اقتصادية، اجتماعية ومالية مشتركة، وهذا من خلال تسطير سياسة موحدة للمجمع[2].

وفي الأخير وحسب تعريف الأستاذ François Goré :

"مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة اقتصادية وتشريعية مكونة من "شركة أم" و"شركاتها التابعة" مع وجود ثلاثة خصائص تجمعهم :

- وجود ذمم وشخصيات تشريعية مختلفة خاصة بكل شركة تابعة.
- تبعية الشركات التابعة للشركة الأم عن طريق وجود تقنيات المراقبة.
- الطابع المالي للروابط بين الشركات، رابطة تسمى مساهمة[3].

المطلب الثاني : مكونات مجمع الشركات

مجمع الشركات يمثل مجموعة اقتصادية وتشريعية مشكلة من شركة أم وشركاتها التابعة، الذي لكل واحدة منها شخصيتها المعنوية الخاصة بها، ولكنها موحدة فيما بينها بروابط، حيث أن شركة الأم تسيطر على الشركات الأخرى، وتمارس رقابة على المجموع.

من خلال هذا التعريف يتضح أن مجمع الشركات مكون من الأطراف التالية :

الفرع الأول : الشركة الأم

تعتبر شركة الأم كقمة هرم المجمع والتي ترتكز عليها وتمارس رقابة على شركات أخرى تسمى شركاتها التابعة.

فتعرف شركة الأم على أنها : "البنية القانونية التي تجمع القدرة الاستراتيجية، فهي تبعث النشاط وتضمن المراقبة داخل المجمع"[4].

تلعب الشركة الأم دورا معتبرا من خلال تحكمها في إصدار القرارات الاقتصادية، سواء تعلق الأمر بالعلاقات التجارية أو بمستقبل النشاط المختلفة للمجمع، إذ أنه بإمكانها أن تؤدي دورا صناعيا أو ماليا، حيث تقوم بتجميع النشاطات الاقتصادية المتماثلة والمتقاربة وهذا بممارستها لنشاط صناعي وفي نفس الوقت تقوم بالاحتفاظ بالأصول الصناعية، وفي بعض الحالات تقوم بالاحتفاظ بهذه الأصول دون

---

1 - راجع : Maggy Parienté, opcit, p5.

2- راجع : IBID, p14.

3 - راجع : François Goré, Droit des affaires, Paris Montchrestien ,Tome 2, France 1999, p 475.

4 - راجع : J. Y. Eglem et P. Gazil , La consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes, édition Vuibert, Paris 1984, p26.

أن تتحمل تسييرها بنفسها وإنما تنيط ذلك لشركة أخرى تفوضها نيابة عنها تدعى شركة عهدة (Société de mondât)[1].

الفرع الثاني : الشركة القابضة

في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة الأم "الشركة القابضة"[2]، هذه الأخيرة لا تمارس أي نشاط صناعي أو تجاري ويقتصر نشاطها على تسيير المساهمات المالية المتعددة التي تملكها في مختلف الشركات، وعليه تعرف الشركات القابضة على أنها : "شركات لا تملك في أصولها إلاّ أسهم شركات أخرى، أو يتكوّن الجزء الأكبر من أصولها من أسهم شركات أخرى، حيث تعمل هذه الشركات على إتمام العمليات المالية التي تعدّ مهمة بالنسبة للشركات التي تراقبها وفي نفس الوقت تقوم بتوجيه ومراقبة نشاطاتها الصناعية والتجارية"[3].

وحسب تعريف الاقتصادي عبد المجيد بوزيدي للشركة القابضة : "هي عبارة عن شركة مالية تمتلك حصة هامة من رأسمال شركات تنشط في نفس القطاع أو قطاعات متشابهة، ولهذا فهي تمارس رقابة، تنسيق وتوجيه النشاطات، وبالمقابل الشركة القابضة تشارك في تمويل شركاتها التابعة بزيادة رأسمالها أو بإقراضها بديون طويلة الأجل[4].

فالشركة القابضة لها دور :

- التنسيق
- تحديد الاستراتيجية العامة للمجمع
- تطوير سياسة تقنية، تجارية ومالية موحدة لتحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة
- إدارة الممتلكات والمساهمات ومراقبة الشركات المقيمة والأجنبية[5]

غير أنه حاليا لم يعد نشاط الشركات القابضة مقتصرا على تسيير المساهمات المالية، بل امتد ليشمل عمليات الإدارة والتسيير وكذا توجيه النشاطات ومراقبتها[6].

بصدور أحكام الأمر رقم 25/95 المؤرخ في 25 ديسمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة، تبنّى المشرع الجزائري مفهوما جديدا وهو الشركات القابضة العمومية بدلاً عن صناديق المساهمة (القانون 88/04)، والتي عرفت في القانون التجاري على أنها شركة تجارية عمومية

---

1 - راجع : Francis Lefebvre, Mémento pratique fiscal 2000 , édition Lefebvre, France 2000, p64 .

2 - إن هذه العبارة المعروفة في اللغة المالية هي من أصل إنجليزي وهي مشتقة من فعل To Hold الذي يعني قبض أو مسك.

3 - راجع : Nguyen Phu Duc, La fiscalité internationale des enterprises , édition Masson, France 1985, p287-288.

4 - راجع : Abdelmadjid Bouzidi ,Comprendre les mutations de l'économie Algérienne, édition ANEP, Alger 1999, p48

5 - راجع : Francis Lefebvre, op-cit, p64.

6 - راجع : Isabelle Bourdis et Alain Dontaine, Dictionnaire des sciences économique et socials , édition Hachette, France 2002, p179.

تقوم بالحيازة على أسهم شركات عمومية وتتاجر بها، وهي شركات ذات أسهم منشأة بعقد توثيقي، رأسمالها مملوكًا كليا من قبل الدولة أو من طرف أشخاص معنويين في القانون العمومي[1].

كما أن أصول هذه الشركات القابضة مشكلة أساسا من قيم منقولة ومهمتها الأولى تسيير وإدارة الأموال التجارية للدولة، بالإضافة إلى خلق مردودية أكثر وإنتاجية لحافظة الأسهم التي تسيرها، وبهذا فهي تحدد وتطور سياسات الاستثمار والتمويل للمؤسسات التابعة لها وتنظم حركة رؤوس الأموال بينها[2].

وتسيير هذه الشركات من طرف مجلس مديريين أو مدير عام وحيد تحت مراقبة مجلس مراقبة، أعضاء مجلس المديريين وأعضاء مجلس المراقبة معينون من طرف الجمعية العامة لمدة

(06) سنوات قابلة للتجديد، ومهام الجمعية العامة للشركات القابضة يقوم بها ممثلون يعينهم المجلس الوطني لمساهمات الدولة CNPE.

ومنذ 20 أوت 2001، تم إنشاء مؤسسات جديدة تحل محل Holding، سميت بشركة تسيير المساهمات (SGP)* والتي أنيطت لها المهام التالية[3]:

- ترجمة ووضع قيد العمل في الأشكال التجارية الملائمة لمخططات التقويم وإعادة الاعتبار وتنمية المؤسسات العمومية الاقتصادية وتجسيد ذلك في الأشكال التجارية المناسبة.
- ترجمة ووضع قيد العمل في الأشكال التجارية الملائمة لبرامج إعادة الهيكلة والخوصصة للمؤسسات العمومية والاقتصادية وعلى وجه الخصوص إعداد ووضع قيد العمل لكل التركيبات القانونية والمالية الملائمة، كعمليات الدمج والانفصال والتقديمات الجزئية للأصول وإحالة الأصول المادية والمالية.
- ضمان التسيير والمراقبة الاستراتيجية والعملية لحافظات الأسهم والقيم المنقولة الأخرى ضمن ضوابط الفعالية والمردودية الدنيا المطلوبة.
- ممارسة صلاحيات الجمعيات العامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية ضمن الحدود المرسومة بموجب تفويض التسيير وكذا قرارات الجمعية العامة.

يتولّى إدارة الشركة مجلس مديريين يتألف من عضو واحد إلى ثلاثة أعضاء يعينون بالنسبة للعهدة الأولى لمدة سنتين من قبل الجمعية العامة التي تقوم بتعويض الأعضاء المتوفين أو المستقلين طبقًا للقانون.

1 - المادة 5 من الأمر 25 لـ 1995/09/25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة.

2 - المادة 5 و 9 من الأمر 25/95 الصادر في 25 سبتمبر 1995.

* Société de Gestion de Participation.

3 - القانون التأسيسي لشركة أسهم GENEST – SPA شركة تسيير المساهمات الموثق في 2002/01/19.

الفرع الثالث : الشركة التابعة (Filiales)

من خلال تعاريف المجمع السالفة الذكر، يمكننا استخلاص تعريف للشركة التابعة، والتي هي الشركة التي يسيطر عليها من قبل شركة أخرى (الشركة الأم أو القابضة)، على أن يكون رأسمالها على الأقل مكتسب بنسبة على الأقل 50%، وهو ما يمكن لها من التحكم في التسيير والإدارة وممارسة الرقابة، وهذا لا يمنع من امتياز الشركة التابعة بشخصية معنوية خاصة بها.

في حالة وجود مساهمة تتراوح ما بين 10% و 50% نكون في هذه الحالة أمام مساهمة بسيطة (Simple participation)، ويوجد حالة أين يشترك مساهمين في إنشاء شركة بالتساوي 50% لكل شريك وهنا نكون أمام شركة المشتركة[1].

وكما تجدر الإشارة، أنه يجب التفرقة بين الشركات التابعة التي تتميز بشخصية معنوية خاصة بها والشركات الفرعية (Succursales) ، أو المكاتب التي ليس لها شخصية معنوية خاصة بها، حيث يمكننا أن نعرف الشركة الفرعية على أنها : "وكالات وفروع ثانوية تختلف عن الشركات التابعة (Filiales) من حيث أنها لا تملك شخصية معنوية تميزها، وبذلك فهي لا تشكل هياكل قانونية مستقلة، كما أنها تتمتع بنوع من اللامركزية البسيطة وهذا لضمان سير النشاط وفقط"[2]، حتى أن محاسبة الشركة الفرعية تدرج مباشرة ضمن محاسبة الشركة الأم بصفة مباشرة[3].

ومجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات التابعة المستقلة من الناحية القانونية والتابعة من الناحية الاقتصادية، ولتوضيح الفرق أكثر بين الشركات التابعة والفرعية نقوم بوضع الجدول التالي :

1 - http://www.juritravail.com/lexique/filiale.html.

2 - راجع : Francis Lefebvre, op-cit, p88.

3 - http://www.définition-actionfinance.fr/succursale.797.

جدول رقم 01 : مقارنة بين الشركة التابعة والشركة الفرعية

الشركة التابعة Filiale	**الشركة الفرعية Succursale**
• شخصية قانونية مميزة ومستقلة	• عدم وجود استقلالية قانونية
• دفع الضريبة على الشركات IS على النتيجة الإجمالية	• عدم فرض الضريبة على الشركات على النتيجة الإجمالية وإنما تحول النتيجة على شركة الأم
• وجود صفقات قانونية ما بين الشركة الأم والشركة التابعة، لذلك يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA على المبيعات	• عدم وجود صفقات قانونية ما بين شركة الأم والشركة الفرعية، لذلك لا يدفع الرسم على القيمة المضافة TVA على المبيعات
• توزيع الأرباح وحساب الرصيد الجبائي Avoir fiscal، وفرض الضريبة عليها على مستوى شركة الأم	• عدم توزيع النتيجة
• لديها محاسبة خاصة بها	• محاسبتها تتم على مستوى شركة الأم

المصدر : Christine Colette ,Incitation à la gestion fiscale des entreprises, édition Eyrolles, France 1994, p34.

المطلب الثالث : تصنيف مجمع الشركات

تصنف المجمعات حسب نمطين، إما تصنيف حسب طبيعتها أو حسب بنيتها :

الفرع الأول : تصنيف مجمع الشركات حسب طبيعتها

حسب هذا التصنيف، نجد الأشكال التالية من المجمعات :

أ – المجمعات الصناعية*:

في هذا الشكل من المجمعات تمارس الشركة الأم نشاط صناعي أو تجاري، ويتم تشكيل المجمعات بغرض توسيع النشاطات ويحدث ذلك بإنشاء شركات تابعة أو بشراء شركات موجودة.

ب – المجمعات المالية*:

* Les groupes industriels.
* Les groupes financiers.

تسعى المجمعات في هذا النوع على حيازة المساهمات المالية في شركات أخرى ويقتصر نشاطها على تسيير المالية فقط، مثل الشركات القابضة[1].

ج – المجمعات الشخصية*:

تتكون المجمعات الشخصية على مجموعة الشركات التي تكون فيها وحدة القرارات ناجمة من مسيرين، تربط بينهم علاقات شخصية قوية أو عائلية تدفعهم إلى التجمع.

د – المجمعات التعاقدية*:

يشكل هذا النوع من المجمعات للقيام بعقود مختلفة تربط الشركات ببعضها البعض، ولا يتعلق الأمر في هذه الحالة بالحيازة على مساهمات مالية، ولكن بتقوية تبعية الشركات.

الفرع الثاني : حسب بنيتها

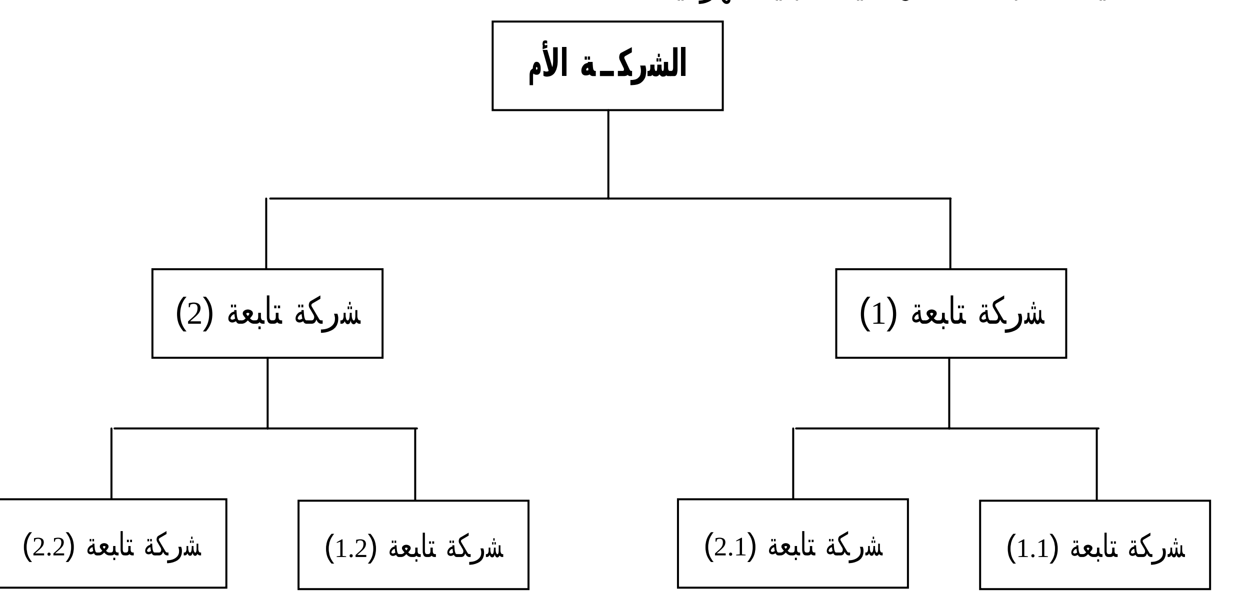
إن من بين أهم البنيات المالية للمجمعات، نجد الأنواع التالية :

أ – البنية الهرمية*:

تمتلك في هذا النوع من المجمعات الشركة الأم على مساهمات في شركات تابعة، والتي بدورها تشكل مساهمة في شركات تابعة أخرى.

وتعتبر هذه البنية من أقدم البنيات التي عرفتها المجمعات.

الشكل 02 : تصنيف المجمعات من حيث البنية الهرمية .



المصدر: France Guirmand, Alin Hérand, Droit des Sociétés, 6ème edition Dunod, France 1999, p451

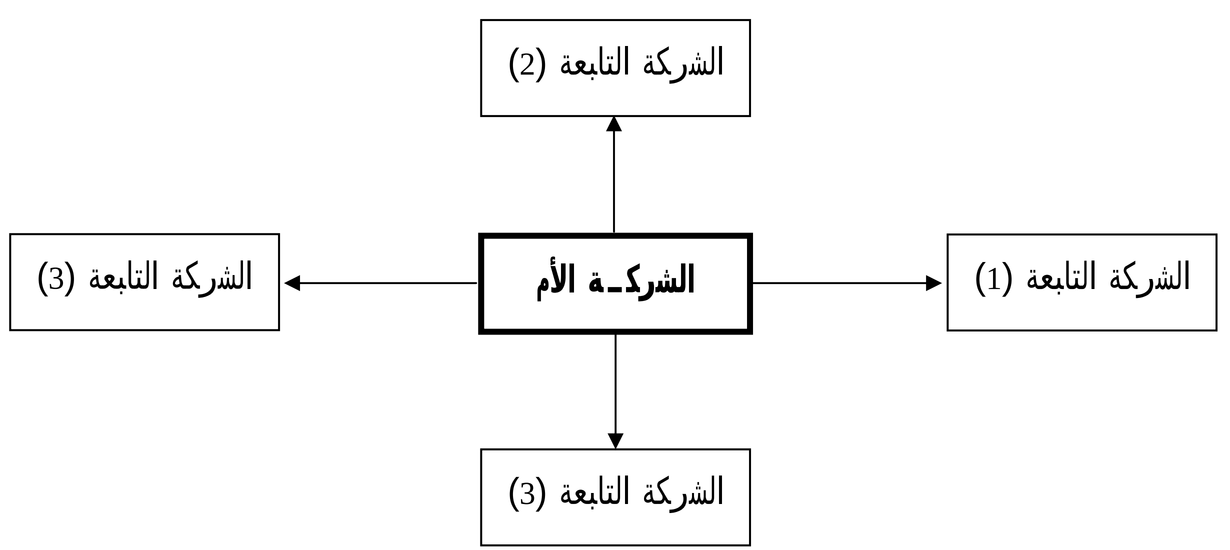
1 - راجع : Pierre Conso, op-cit, p590.

* Les groupes personnels.
* Les groupes contractuels.
* La structure pyramidale.

ب – البنية الشعاعية*:

في هذه البنية تمتلك الشركة الأم مساهمات مباشرة في عدة شركات، وتمارس عليها رقابة مباشرة، حيث أن كل شركة تابعة ليس لها علاقة تربطها بالشركات التابعة الأخرى.

الشكل 03 : تصنيف المجمعات من حيث البنية الشعاعية.

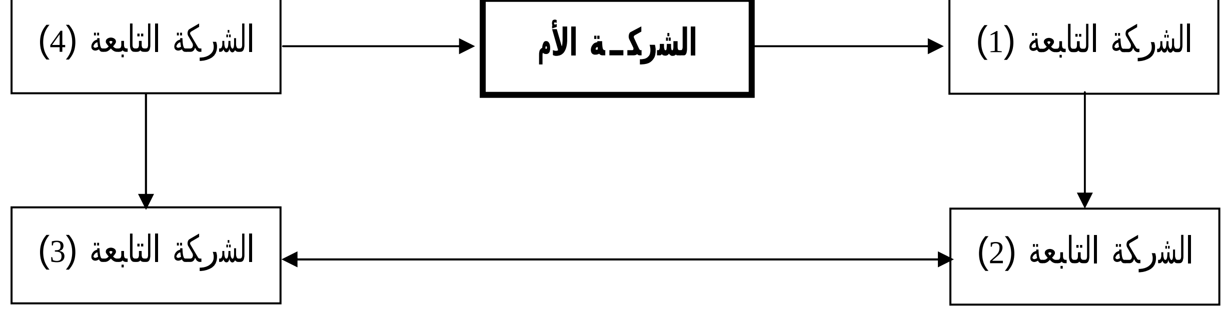


المصدر : France Guirmand, Alin Hérand, op-cit, 1999, p451.

ج – البنية الدائرية*:

تمتلك الشركة الأم في هذه البنية مساهمات في شركات أخرى، التي بدورها تمتلك مساهمات في شركة أخرى، والشركة الأم تمتلك بطريقة غير مباشرة مساهمة في الشركة التابعة.

الشكل 04 : تصنيف المجمعات من حيث البنية الدائرية.



المصدر : France Guirmand, Alin Hérand, op-cit, p452.

* La structure radiale.
* La structure circulaire.

د – البنية الـمركبة*:

نجد في بعض الحالات بنيات معقدة للمجمع، حيث أن هناك مزج بين البنيات الهرمية والبنيات الشعاعية والدائرية.

الشكل 05 : تصنيف المجمعات من حيث البنية المركبة.

المصدر: France Guirmand, Alin Hérand, op-cit, p452.

خلاصة المبحث الأول :

من خلال التعاريف السالفة الذكر، يمكننا أن نقول على أنها تجمع على العموم أن تنظيم مجمع الشركات يتشكل من شركة أم وشركات تابعة لها، لكل واحدة منها استقلالية من الناحية القانونية، ولكنها في الواقع الاقتصادي هي تابعة للشركة الأم.

* La structure combinée.

المبحث الثاني : خصائص، مزايا وعيوب مجمع الشركات

- **توطئة :**

من خلال تعاريف مجمع الشركات، يمكننا أن نستخلص مميزات تتمتع بها هذه الوحدة الاقتصادية، حيث أنه وبالرغم من أن كل الشركات المكونة له تتمتع بالشخصيـة المعنويـة الخاصـة بها، لدرجة أن الزبائن الذين يتعاملون مع إحدى شركات المجمع لا تربطهم أي علاقة مع باقي الشركات، إلا أنه وبالمقابل توجد روابط تبعية خاصة بين الشركات.

المطلب الأول : المجمع كوحدة اقتصادية

يرتكز هدف إقامة مجمع على فكرة أساسية والتي هي فرض على الشركات "وحدة القرار" مع المحافظة على نوع من المرونة.

إن وحدة القرار هذه والتي يرتكز عليها مفهوم المجمع تستوجب وجود علاقة تبعية بين وحدة القرار والشركات المختلفة المكونة للمجمع، هذه التبعية يمكن أن تأخذ أشكالاً مختلفة[1]:

الفرع الأول : التبعية ذات الطابع المالي

وهي ناجمة عن طريق الامتلاك المباشر لأغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة، كما أن التبعية تنشأ بامتلاك أكثر من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بواسطة شركة أو أكثر مراقبة وهي في نفس الوقت تراقب شركة أخرى.

الفرع الثاني : التبعية ذات الطابع الإداري

تنتج هذه التبعية عن طريق امتلاك أغلبية مقاعد الهيئات الإدارية، وفي بعض الحالات يتحصل عليها حتى في غياب سلطة الرقابة المالية، فمثلا بتوزيع أغلبية الأسهم على الأفراد (أسهم مملوكة من قبل مدخرين صغار هدفهم الوحيد هو الحصول على توظيفات مالية)، أو بموافقة شريك ليس لديه الرغبة في تحمل مسؤوليات التسيير.

---

1 - راجع : J. Raffegeau, P. Dufils, J. Corré. D. De Menonville, comptes consolidés , édition Francis Lefebvre, France 1989, p 16-17.

الفرع الثالث : التبعية ذات الطابع التعاقدي

تنتج هذه التبعية عن طريق اتفاقات مع الشركة (عقود التصرف المطلق الإلزامي...) أو اتفاقات مع بعض المساهمين (اتفاقات التصويت، تعين الأعضاء الإداريين...).

هذا النوع من التبعية التعاقدية منتشر كثيرا في ألمانيا، كما قد تنتج هذه التبعية عن طريق القوانين التأسيسية للشركة.

الفرع الرابع : التبعية ذات الطابع الاقتصادي

تنتج هذه التبعية في حالة شبه احتكارية للمجمع أو في نشاط المقاولة من الباطن (Soustraitance) لشركة تعمل أساسا في المجمع.

المطلب الثاني : مفهوم المساهمة

الخاصية الثانية لمجمع الشركات تتعلق بتعريـف المساهمـة، والتـي تحتمـل إرادة إنشـاء روابط دائمة، وممارسة على الشركة التي يتحصل فيها على سندات المساهمة تأثيـر بهـدف تحقيق مصالح[1].

فيظهر مفهوم المساهمة باكتساب شركة لرأسمال شركة أخرى، فحسب القانون التجاري الفرنسي تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى، إذا امتلكت فيها نسبة من رأسمال تتراوح ما بين 10% و 50%، أما في القانون التجاري الجزائري فقد تم التطرق إلى هذه الحالة في المادة 729 من الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 من القانون المعدل والمكمل لسنة 1975 "... تعتبر شركة مساهمة في شركة أخرى إذا كان جزء الرأسمال الذي تملكه في هذه الأخيرة يقل عن 50% أو يساويها".

ومنه فإن القانون الجزائري يعتبر مساهمة كل امتلاك في رأسمال شركة أخرى يقل عن نسبة 50% أو يساويها.

يمكن أن تأخذ المساهمة الأشكال التالية[2]:

الفرع الأول : المساهمة المباشرة Participations directes

يظهر هذا الشكل من المساهمة عند امتلاك شركة قسط من رأسمال شركة أخرى.

- **مثال :** الشركة (M) لها قسط بـ t% من رأسمال الشركة (F).

- إذا كانت النسبة t% أكبر من 50%، تعتبر (F) شركة تابعة لـ (M).

1 - راجع : J. Yeglem et P. Gazil, op-cit, p 22.

2 - راجع : Christian et Christiane Raulet, Comptabilité des sociétés commerciales , 13ème éditions Dunod, France 2001, p27

- أما إذا كانت النسبة t% أصغر من 50%، تعتبر (M) مساهمة في (F).

الشكل 06 : المساهمة المباشرة

M → F
t% أصغر من 50%
مساهمة

المصدر : Christian et Christiane Raulet , Comptabilité des sociétés commerciales , 13ème éditions, Dunod, France 2001, p273.

الفرع الثاني : مساهمات غير مباشرة Participations indirects

يحدث هذا الشكل من المساهمات عندما تمتلك شركة ما قسط من رأسمال شركة وهي بدورها تمتلك جزء من رأسمال شركة أخرى.

- **مثال :** تمتلك الشركة (M) نسبة t% من رأسمال الشركة (F). والشركة (F) تمتلك هي الأخرى k% من رأسمال الشركة (E).

الشكل 07 : المساهمة غير المباشرة

M
t%
F
k%
E

المصدر : Christian et Christiane Raulet, op-cit, p273.

1 – تعتبر الشركة (F) كشركة تابعة (Filiale) لـ (M) t% أكبر من 50%.

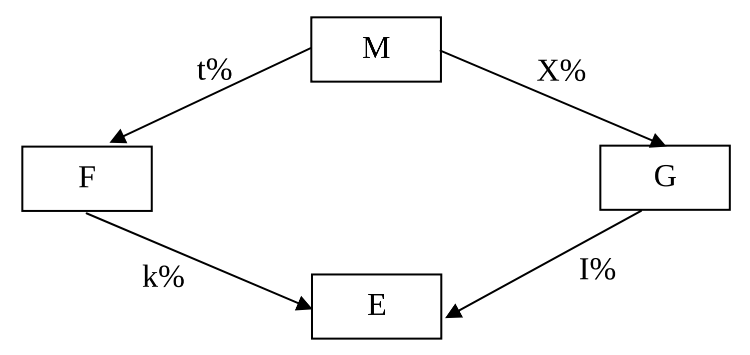
2 – تعتبر الشركة (E) كشركة تابعة (Sous filiale) لـ (M) (t% و k% أكبر من 50%).

الفرع الثالث : المساهمات المركبة (المعقدة) Participation complexes

يظهر هذا النوع من المساهمات عندما تمتلك الشركة أقساطا من رأسمال في عدة شركات بطريقة مباشرة وغير مباشرة.

- **مثال :** الشركة (M) تمتلك المساهمات المباشرة وغير المباشرة في الشركات (F)، (E) و (G)، كما هو موضح في الشكل :

الشكل 08 : المساهمة المركبة



المصدر : .Christian et Christiane Raulet, op-cit, p274

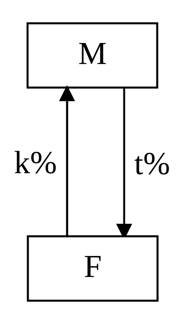
الفرع الرابع : المساهمات المتبادلة Participations croisées ou réciproques

يحدث هذا الشكل من المساهمات عندما كل شركة تساهم في رأسمال شركة أخرى وتكون هذه الأخيرة هي بدورها مساهمة في رأسمال الشركة الأولى.

- **مثال :**

- الشركة (M) مساهمة في رأسمال الشركة (F).
- والشركة (F) هي بدورها مساهمة في رأسمال الشركة (M).

الشكل 09 : المساهمة المتبادلة

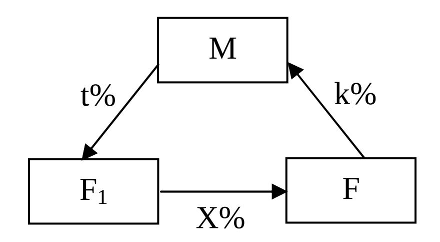


المصدر : .Christian et Christiane Raulet, op-cit, p274

الفرع الخامس : المساهمة الدائرية Participations circulaires

تمثل مساهمة متتابعة في شكل دورة مجموعة شركات تتكون من أكثر من شركتين (الشكل).

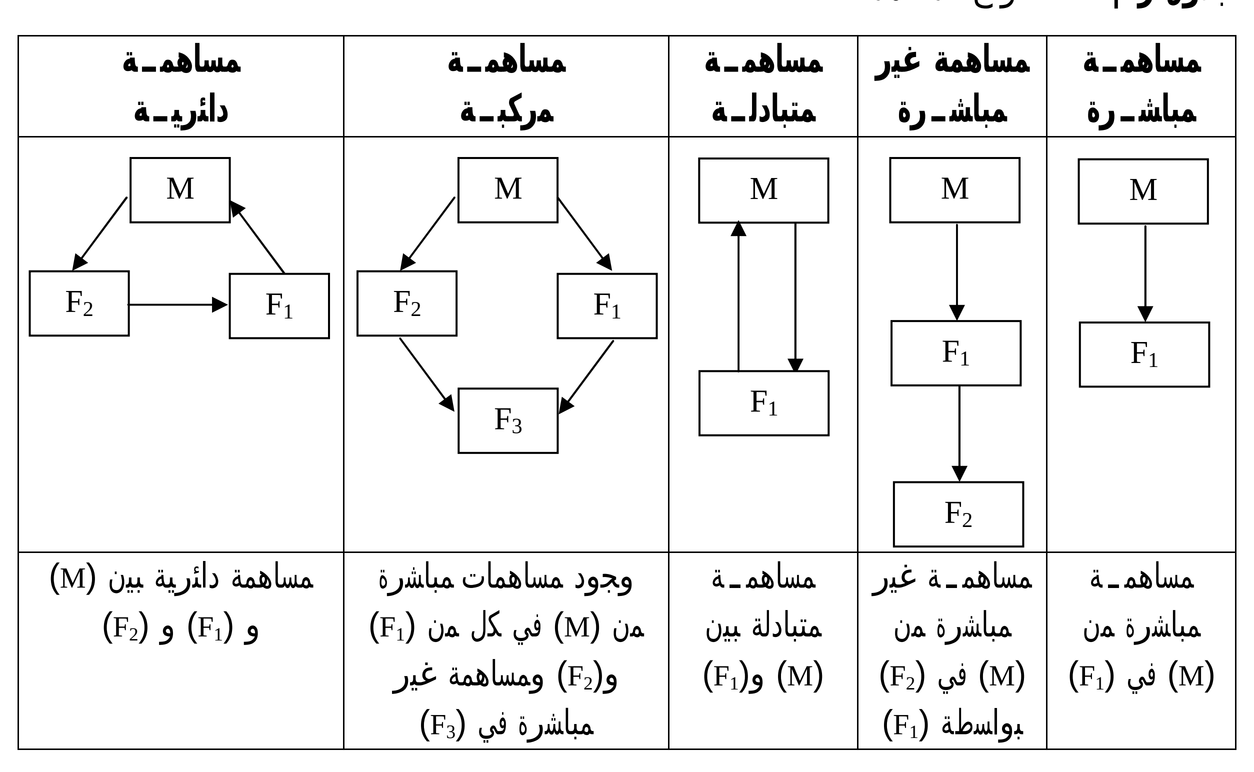
الشكل 10 : المساهمة الدائرية



المصدر : Christian et Christiane Raulet, op-cit, p274.

ويمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي :

جدول رقم 02 : أنواع المساهمات



مساهمة مباشرة	**مساهمة غير مباشرة**	**مساهمة متبادلة**	**مساهمة مركبة**	**مساهمة دائرية**
M, F_1	M, F_1, F_2	M, F_1	M, F_2, F_1, F_3	M, F_2, F_1
مساهمة مباشرة من (M) في (F_1)	مساهمة غير مباشرة من (M) في (F_2) بواسطة (F_1)	مساهمة متبادلة بين (M) و(F_1)	وجود مساهمات مباشرة من (M) في كل من (F_1) و(F_2) ومساهمة غير مباشرة في (F_3)	مساهمة دائرية بين (M) و (F_1) و (F_2)

المصدر : Christian et Christiane Raulet, op-cit, p275.

المطلب الثالث : معدل الرقابة ومعدل الفائدة

كما يمتاز مجمع الشركات بممارسة رقابة من قبل شركة الأم على شركاتها التابعة.

الفرع الأول : تعريف معدل الرقابة

يمثل معدل الرقابة التبعية المباشرة أو غير المباشرة بين الشركة الأم والشركات الأخرى، يحدد عن طريق معدل حقوق التصويت المملوكة من قبل الشركة الأم، فإذا كان معدل الرقابة يفوق 50% فالشركة الأم تملك الرقابة المطلقة لحقوق التصويت في الشركة المعنية.

الفرع الثاني : أنواع الرقابة

يعرف المجمع على أنه عبارة عن وحدة اقتصادية متكونة من شركة أم وشركات تابعة، التي تمارس عليها رقابة، فإما أن تكون رقابة مطلقة أو مشتركة أو ذات تأثير بارزا[1].

أ – الرقابة المطلقة*:

تتجلى الرقابة المطلقة في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تتحكم وتمارس سلطة فرض القرار على مستوى الإدارة والسياسات المالية والعملية في شركة ما.

وهذا النوع من الرقابة ينقسم إلى ثلاثة أنواع :

- الرقابة القانونية* - الرقابة التعاقدية* - الرقابة الممارسة بالفعل*

1 - الرقابة القانونية :

تتحصل الشركة الأم على هذا النوع من الرقابة من خلال امتلاكها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لأكثر من 50% من حقوق التصويت في شركة أخرى، مّما تعطى لها حق اتخاذ القرار.

(نجد نفس المفهوم في كل من التوجيهية الأوربية السابعة، معايير IASC رقم 27 الفقرة 10 وفي القواعد الأمريكية APB 18 الفقرة 13 و ARB 51 الفقرة 2).

2 – الرقابة التعاقدية :

في هذه الحالة تفرض الشركة الأم رقابتها على شركة أخرى بموجب عقد أو بند من القانون التأسيسي، يقضي بذلك، وهذا إن كان ممكنا في بلد تواجد هاته الأخيرة، وهذه القاعدة تخالف القاعدة الأساسية التي هي امتلاك أغلبية حقوق التصويت[2].

---

1 - راجع : J. Michel et Philipe Coste et Pascal Simons, La consolidation des comptes, les éditions d'organisation, France 1986, p14.

* Le contrôle exclusif.
* Le contrôle de droit.
* Le contrôle contractuel.
* Le contrôle de fait.

2 - راجع : Raffegeau, P. Dufils, J. Coré, D. De Menoville, op-cit, p93.

(نجد هذا المفهوم في كل من التوجيهية الأوروبية السابعة، الفقرة الأولى : IASC رقم 6 الفقرة 27 وفي قواعد الولايات المتحدة C_3 الفقرةAPB 18)، فعلى سبيل المثال نجد هذه الحالة للرقابة التعاقدية في شبه المجمع الألماني.

حيث أن القانون الألماني المتعلق بشركات الأسهم الموافق لـ 6 سبتمبر 1956 يتضمن مفهوم مؤسسات مستقلة قانونيا متصلة بمختلف أصناف عقود ما بين المؤسسات.

- **عقد السيطرة :**

يتأسس على قدرة الإدارة الخاصة بالشركة المسيطرة على الشركة التابعة التي تسمح بإعطائها أوامر حتى ولو كانت ضد مصالحها[1].

- **عقد تحويل الأرباح :**

تتعهد الشركة التابعة بموجب هذا العقد بتحويل أرباح الدورة لشركة أخرى، منقوصا منها خسائر الدورة السابقة والمخصص الإجباري بالاحتياطات القانونية.

- **عقد التحويل الجزئي للأرباح :**

بموجب هذا العقد تتعهد شركة رؤوس الأموال بالدفع لشركة أخرى جزء من الأرباح المحققة.

3 – الرقابة الممارسة بالفعل :

في هذه الحالة تمارس شركة الأم رقابة على الشركة التابعة بالرغم من عدم امتلاكها لأغلبية حقوق التصويت، و لا يوجد عقد مبرم بين الطرفين ويتجلى ذلك لما :

- يتم تعيين ولمدة سنتين متتابعتين لأغلبية الهيآت المسيرة للإدارة
- ولا يتم هذا إلا بحيازتها على الأقل 40% من حقوق التصويت بشرط أن لا يمتلكها مساهم واحد

(المادة 357-1 من قانون 24 جويلية 1967 بفرنسا والفقرة الأولى من التوجيهية الأوروبية السابعة، الفقرة 12 من معيار 27.IASC).

الفرع الثالث : تعريف معدل الفائدة

يعبر معدل الفائدة على حصة الرأسمال المملوكة من قبل الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في رأسمال كل شركة تابعة، فهو مفهوم مالي يمكن من حساب حصة الشركة الأم في الرأسمال والنتيجة لكل شركة من شركات المجمع.

ولحساب معدل الفائدة في كل سلسلة متتابعة، نقوم بضرب المعدلات المملوكة (رأس المال المملوك) لكل شركة تابعة للسلسلة وتجمع المعدلات المحصل عليها من كل سلسلة.

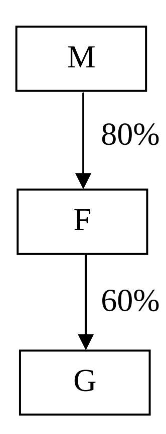
1 - راجع : IBID, p94.

ولتحديد معدل الرقابة، يجب جمع معدل الرقابة المملوكة من طرف الشركة الأم ومعدل الرقابة المملوكة من قبل الشركات التي تراقبها الشركة الأم، وبذلك يتم جمع معدل الرقابة التي تملكه الشركة الأم ومعدل الرقابة الذي تمتلكه الشركة التابعة في الشركات الأخرى[1].

- **في المساهمة المباشرة :**
  - معدل الرقابة يساوي معدل حقوق التصويت الخاصة بالشركة الأم داخل شركاتها التابعة
  - معدل الفائدة يساوي الحصة من رأسمال الخاص بالشركة الأم داخل شركتها التابعة
- **في المساهمة غير المباشرة :**
  - **بسلسلة وحيدة :**
  - معدل الرقابة يحدد درجة بدرجة وينقطع في حالة وجود رقابة مزدوجة أو تأثير بارز
  - معدل الفائدة يتحدد بضرب معدلات الامتلاك لكل شركة مكونة للسلسلة

- **<u>مثال 1 :</u>**

الشكل 11 : تحديد معدل الرقابة ومعدل الفائدة في المساهمة غير المباشرة



المصدر: Eric Ropert, op-cit, p31.

- M تراقب G بنفس معدل F ، أي 60%

معدل الفائدة ل M :

- داخل F = 80%
- داخل G = 48% (80% × 60%)

- **بعدة سلاسل :**

- معدل الرقابة يحسب بجمع معدلات الرقابة المملوكة، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لكل شركة تابعة داخل السلاسل مع التأكد من عدم انقطاع الرقابة.

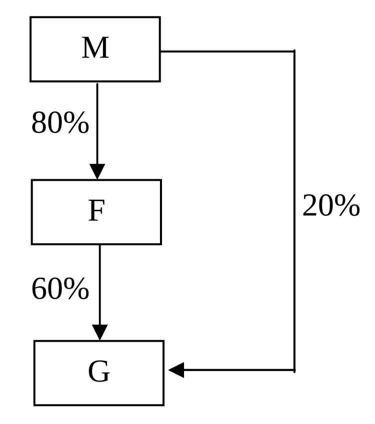
---

1 - راجع : Eric Ropert, Gelard Gilbert et Eglem Jean Yves, Nouvelle pratique des comptes consolidés, édition Gualino, France 2000, p30.

- لحساب معدل الفائدة، نضرب معدلات الامتلاك (رأس المال الممتلك) لكل شركة مكونة للسلسلة ونجمع المعدلات المتحصل عليها في كل سلسلة.

- **مثال 2 :**

الشكل 12 : تحديد معدل الرقابة ومعدل الفائدة في المساهمة بعدة سلاسل "أ"



المصدر: Eric Ropert, op-cit, p32.

- الشركة M تملك 80% من F و 20% في G
- الشركة F تملك 60% في G

مع افتراض أن لكل سهم حق تصويت

معدل الرقابة في G من قبل M هو :

- مباشرة %20
- غير مباشرة %60
- مجموع %80

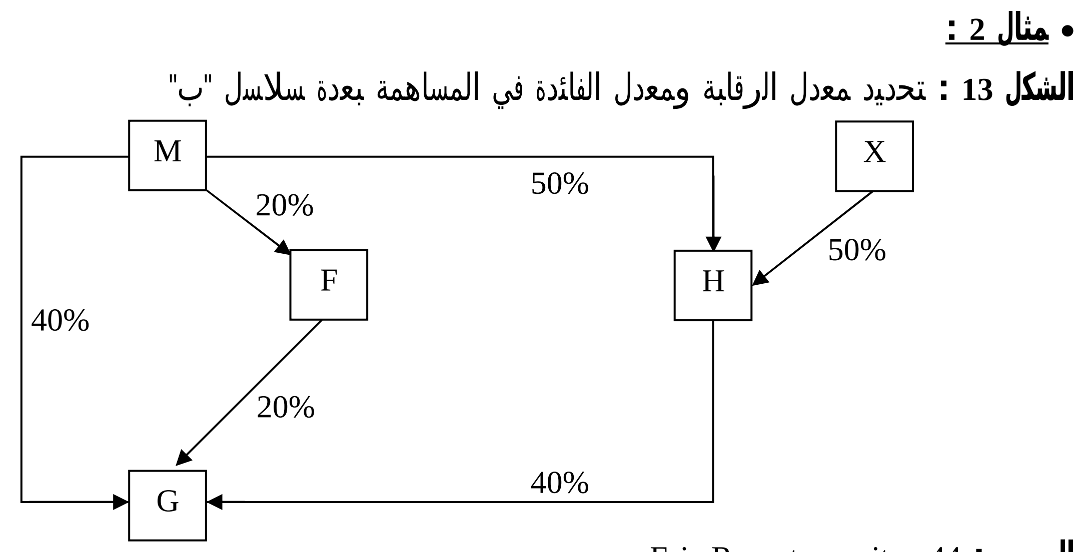
- الشركة M لها الرقابة على G بـ 80%

معدل الفائدة لـ M في G هو :

- مباشرة %20
- غير مباشرة %48 (%80 × %60)
- مجموع %68

• **مثال 2 :**

الشكل 13 : تحديد معدل الرقابة ومعدل الفائدة في المساهمة بعدة سلاسل "ب"



المصدر: Eric Ropert, op-cit, p 44.

الشركة الأم تملك مباشرة 40% داخل G (بافتراض أن كل سهم مرتبط بحق التصويت)، وتملك 20% من F. تملك 50% من H وتمارس رقابة مزدوجة على هذه الشركة التابعة مع الشركة X.

معدل الرقابة لـ M داخل G هو : 40%

معدل الفائدة ل M داخل G هي :

- مباشرة 40%
- عن طريق F 4% (20% × 20%)
- عن طريق H 20% (50% × 40%)

- وبالتالي هناك معدل كلي يساوي 64%

المطلب الرابع : مزايا وعيوب تكوين مجمع الشركات

يمتاز مجمع الشركات بمزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي :

الفرع الأول : مزايا تكوين مجمع الشركات

لا يمكننا الإلمام بكل الجوانب الإيجابية المتعلقة بمجمع الشركات وهذا راجع لتركيبته المعقدة والتحولات الدائمة والمختلفة التي تحدث فيه. إلا أننا يمكننا تلخيص أهمها فيما يلي :

أ – المزايا الاقتصادية :

تتمثل المزايا الاقتصادية في :

- يعتبر مجمع الشركات الوسيلة المفضلة لإجراء التركيز الصناعي للشركات، فهو يسمح بتوظيف وتجميع الوسائل التي لا يمكن أن تجمعها أي مؤسسة لوحدها، وكما أن مركزية المراقبة لا تقصى وجود تعدد في النشاطات ووجود تنافس بين الشركات من نفس المجمع.

- إن الشركات الكبيرة هي التي تكون عرضة للأخطار السياسية أكثر ممَا يمكن أن تتعرض له الشركات الصغيرة والمتوسطة، ولذا فإن تكوين مجمع للشركات يسمح بتقاسم الأخطار بين شركات المجمع.

- سهولة التسيير عند تعدد مراكز القرار مع وجود مركزية في تحديد الأهداف، فالإدارة العامة للمجمع تسطر الأهداف التي يجب تحقيقها، وتترك لكل شركة تابعة حرية في وسائل تحقيق البرنامج.

- وكذلك فإن إستراتيجية التوسع والتنويع تتم بتعاون كل شركات المجمع.

حيث أن هذه الاستراتيجية تعتبر كعامل مهم في تقليل المخاطر وهو ما أدى إلى ظهور مجمعات متعددة النشاط (Conglomérats).

- تطوير المعرفة يرتبط باستخدام تكنولوجية معقدة وتمديد مراحل الإنتاج، وهذا ما يجعل من دخول المنافسين إلى السوق التي يسيطر عليها المجمع أكثر صعوبة.

- وهو يسمح بعولمة النشاط، حيث أن حكومات البلدان بصفة عامة تسعى للحد من الاستيراد فهي تحفز أكثر لإنشاء فروع وشركات تفتح مناصب عمل جديدة وتضع منتوجات للتصدير، وهذا أدى بالشركات إلى إنشاء شركات تابعة لها بصفة دائمة[1].

- كما أن القوة الاقتصادية للمجمع تسهل له توطيد العلاقات مع البنوك والمؤسسات المالية، لأنه من جهة، فهو يكتسب سمعة طيبه وأكثر شهرة على الساحة الاقتصادية، تعطيه قدرة على اقتناء المعلومات الكافية، ولأن له علاقات دائمة مع عدد هام من المسؤولين الاقتصاديين من جهة أجرى[2].

ومنه فإن عملية إنشاء شركات تابعة في بلدان أجنبيـة يسمـح للمجمـع بتحقيـق الأهـداف التالية[3]:

- **هدف أمني :**

المجمع الذي يملك شركات تابعة في عدة بلدان أجنبية، على العموم فهو أقل عرضة للمخاطر.

- **هدف المردودية :**

1 - راجع : Yves Guyon, Droit des affaires, 9ème édition Economica, France 1996, p602.

2 - راجع : Mohed Altrad, op-cit, p22.

3 - راجع : J.Y. Eglem, D. Gazil, op-cit, p27.

يتحصل المجمع على مزايا هامة من خلال عدم تساوي القدرة الشرائية والأسعار من بلد لآخر، وهذا ما يحقق للمجمع أكثر قدرة تنافسية.

• **هدف تجاري :**

عند إنشاء شركات تابعة في البلدان المستقبلة، يتوجب بيع المنتجات فيها، إن هذا يسمح للمجمع بتوسيع مبيعاته.

ب – مزايا جبائية :

تتلخص المزايا الجبائية من خلال :

- النظم الجبائية الأكثر مرونة
- قيمة التنازلات الداخلية

فمجمع الشركات من خلال التنازلات البينية يتمكن من تحويل الأرباح من شركة لأخرى، محققا بذلك اقتصاد هام في الضريبة الواجبة.

كما أن المجمعات تحاول دائما تحقيق أرباح من خلال التشريعات الجبائية للدول التي تعطي مزايا خاصة لهذا النوع من الشركات.

وفي الواقع، فإن مجمعات الشركات تبحث دائما لإنشاء شركاتها التابعة في الدول التي تعرف بـ "الجنة الضريبية" Paradis fiscaux، والتي هي : "البلدان التي تتميز بأقل ضرائب مطبقة"، ثم بعد ذلك تحاول بكل الوسائل التعاقدية من أجل جعل هاته الشركات التابعة هي المحققة للأرباح حتى ولو لم تقم بأي نشاط تجاري[1].

ج – مزايا تشريعية ومالية :

تتمثل هذه المزايا في العنصرين التاليين :

• **مرونة التركيبة Souplesse de la structure :**

تنوع النشاطات على مستوى وحدات تشريعية مختلفة تسمح بتحكم أكثر في المسؤوليات، مع تحمل المخاطر العامة التي يمكن أن تحصل لكل شركة تابعة وهذا باختلاف تشريعات تواجد هاته البلدان، فكل شركة تسير مسؤولياتها لوحدها، مع تحمل عام للمخاطر المحتملة.

كما أن التنظيم المرن للمجمع يسمح أيضا بإعادة هيكلة النشاطات وهذا راجع لمرونة العمليات المالية على مستوى مجمع الشركات.

1 - راجع : Yves Guyon, op-cit, p602.

فعملية التنازل أو التبادل للأسهم هي أكثر سهولة وأقل تكلفة منها عندما تكون بين شركات لا تنتمي لنفس المجمع.

- **المراقبة :**

إن قانون تحقق الأغلبية من أجل ممارسة الرقابة في مجالس المساهمين، تسمح بحق ممارسة القرار بدون اكتتاب جميع الأسهم، فيتم إنشاء شركات تابعة برأسمال أقل.

د – مزايا إنسانية وعلاقات :

- من أهم مميزات المجمع هي تعدد تنظيماته وتوسعه، ولهذا فهو يجلب أحسن المهارات المسيرة التي تستطيع مضاعفة المردودية، وكذلك فالمجمع يسمح بتوظيف أحسن الإطارات.
- كما يتيح للشركات التابعة المنشأة حديثا، من اكتساب أيدي عاملة كفأة بمجرد بداية نشاطها، وهذا من خلال إمكانية تحويل الإطارات العاملة من شركة لأخرى، تدخل مباشرة في الاستراتيجية المسطرة من قبل المجمع.
- وكذلك فإن التأطير الذي يحققه المجمع، يسمح بتبني أفضل المشاريع، ويمكن من تغطية العيوب بمجرد ظهورها.
- وفي الأخير، يمكن للشركات التابعة بأن تكون محل مراقبة وتأطير تقني دائم، تتحصل على المعلومات والنصائح الكافية لدخول أي سوق جديد.

وفيما يتعلق بجانب العلاقات العملية، فإن مجمع الشركات ينظر إليه من قبل المتعاملين الآخرين، سواء كانوا متعاملين ماليين، أو حتى شركات أجنبية نظرة ثقه وإكبار لحجمه ووسائله المتعددة المتاحة.

هـ – المزايا التقنية والتنظيمية :

من ضمن أهداف تكوين المجمع، هو جعل من الشركة أكثر مرونة تنظيمية، حيث أن كبر الشركة بشكل كبير يمكن أن يحدث حالة معقدة في التسيير، فالشركة إذن عندما يزيد حجمها فمن الأجدر لها إنشاء فروع أو شركات تابعة لها تتميز بشخصية معنوية خاصة بها وتسير في إطار استراتيجية وأهداف موحدة.

ولهذا فإن تبني تنظيم مرن له أحد من الأهداف التالية :

- توثيق الروابط بين الشركات
- إعطاء أكثر حرية في اتخاذ القرار لكل شركة تابعة
- إعادة تنظيم الشركات التابعة بمراعاة الظروف المحيطة بها.

و – L’effet de synergie :

يعتبر هذا العنصر أحد أهم استراتيجيات الشركة، ويتمثل في تحقيق تناسق وانسجام بين خصائص الشركات ومتطلبات الإنتاج والسوق.

ويرمز له غالبا بالترميز "2 + 2 = 5" الذي يعني أن المؤسسة تنتظر نتيجة أفضل من العملية المجراة، وهذا عن طريق إحلال التناسق بين الشركات.

فالشركات الكبرى أو مجمعات الشركات يمكن أن تحقق نتائج هامة، عكس الشركات الصغرى، حيث أنها تستطيع توظيف وسائل بتكاليف أقل وإحلال استثمارات بأقل قيمة(1).

- **أنواعها :**

يطلق على Synergie أو "2 + 2 = 5" العملية التي من خلالها الشركة يمكن أن تحقق من خلال استغلال مواردها، مردودية أكبر من قيم عناصرها المستخدمة. ولها عدة أشكال :

- **عند البيع :** هي ممكنة في حالة أن منتجات الشركات التابعة لنفس المجمع تستعمل قنوات توزيع، مكلفين بالتسيير والبيع أو مستودعات، وكذلك استثمارات، إشهار، أو استراتيجية لترقية المبيعات بصفة مشتركة، وهذا ما يعطي مزايا للحصول على نتائج أكبر بكثير من قيم التكاليف المتحملة.

- **عند الاستغلال Synergie de l’exploitation :** هي نتيجة لأحسن استخدام لوسائل الإنتاج وللطاقات البشرية، بتقليص أكبر قدر ممكن من التكاليف العامة وهذا من خلال التنسيق في عملية الشراء وتكوين العاملين.

- **Synergie des investissements :** يتحصل عليها المجمع من خلال التركيب المشترك للآلات ووسائل الإنتاج وكذا تنسيق المؤونات اللازمة.

- **Synergie de direction :** يكتسي هذا النوع أهمية كبيرة في حياة المجمع، حيث أنه من خلال التجربة الميدانية لأي شركة من أن تحل مشاكلها التي قد تتلقاها في مشوارها، فإذا أرادت أن تقوم بنفس المشاريع فما عليها إلا العمل بتجربة الشركة الأخرى من نفس المجمع، وهذا ما يميز المجمع أن إدارة الشركة التابعة الحديثة التكوين يمكن لها أن تتفادى عدة مشاكل.

الفرع الثاني : عيوب تكوين مجمع الشركات

من المزايا السالفة الذكر، رغم أنها واقعية، إلا أن تطبيقها الميداني يرتبط في كثير من الأحيان بمهارة المسريين وقدرتهم على استغلال الفرص والظروف المواتية أكثر من أمر آخر .

---

1 - راجع : Mustapha Tifouche, Le régime fiscal des groupes de sociétés , mémoire de fin d'étude, Institut d'économie douanière et fiscale, promotion 1997/1999, p27.

وكثرة عدد الشركات التابعة يمكن أن يسبب في مضاعفة مجهودات التنسيق والمراقبة المبذولة من قبل إدارة المجمع.

ومن جهة أخرى يمكن أن يضعف مردودية وفعالية الشركات نظرا للحجم الهائل للاستثمارات وتوسعها.

ورغم القوة الاقتصادية لمجمع الشركات، إلا أنه يمكن أن يفقد توازنه الاقتصادي جراء التقلبات والأخطار التي تواجهه في كل لحظة، وهذا إن لم يكن المجمع مشكل وفق صيغة خفية.

على مستوى الشركات من نفس المجمع، توجد دائما عملية تحويل الذمم، حيث هذا يكون في صالح الشركة المستقبلة، أما الشركة المحولة فإن هذا التحويل لا يحقق منفعتها، خاصة فيما يتعلق بتأثيرها على المساهمين الأقلية، وعلى الذين لديهم حقوق على عاتق الشركة المعنية، وهذا يرجع لتبني استراتيجية وفق المصلحة العامة للمجمع ككل.

أ – وضعية المساهمين الأقلية :

إن تغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة للشركة التابعة يحدث لا محالة عدم توازن داخل الشركات المسيطرة عليها، لأن القرار يكون دائما لدى المساهمين الأغلبية الذين يسيطرون على السياسة العامة للمجمع، ولهذا فالمساهمين الأقلية تذهب مصالحهم بدون أن يستطيعوا أن يغيروا القرارات المتخذة.

فعلى سبيل المثال الشركة الأم (المساهمين الأغلبية) يمكن أن تتحصل على تعويضات من الخسائر المحققة على مستوى الشركة التابعة الأولى عن طريق تحقيق أرباح مضاعفة من الشركة التابعة الأخرى.

غير أن المساهمين الأقلية لا يمكنهم أن يستفيدوا من هذه العملية لأن ليس لديهم فوائد وأرباح في شركات أخرى غير شركتهم.

وهذا ما يعتبر كخرق لقانون الشركات الذي يفرض مبدأ تساوي المساهمين في الحقوق والواجبات بحسب مساهماتهم وبدون تعسف في استخدام السلطة.

ب – وضعية أصحاب الحقوق :

إن مبدأ الاستقلالية في الشخصية المعنوية لكل شركة من المجمع، يمكن أن يضر بأصحاب الحقوق نظرا لعدم إدراكهم بالحجم المالي الحقيقي لمدينهم، وهذا عن طريق تمكن الشركات المنتمية لنفس المجمع من القيام بعملية تحويل الذمم.

وفي هذه الحالة أصحاب الحقوق يجدوا أنفسهم أنهم أمام شركة غير قادرة على دفع مستحقاتهم، وهي في الحقيقة كانت غير ذلك.

ج – وضعية العمال :

العاملون في المجمع يمكن أن يضيعوا بعض الأحكام والتدابير التي تحفظ حقوقهم، حيث يمكن أن يوظفوا في شركة تابعة أقل مزايا من الشركة التي كانوا يعملون فيها جراء تحويلهم إليها، وأن حياتهم العملية تصبح أكثر صعوبة جراء التغيرات وعدم الاستقرار في مكان واحد ويحرمهم ربما من الاستفادة من ميزة الأقدمية في العمل.

د – وضعية الإدارة الجبائية :

على العموم إن إدارة المجمع تركز التسيير الضريبي على مستوى الشركة الأم، ممّا يسمح لها بتحقيق اقتصاد في الضريبة.

وبالإضافة إلى ذلك، فالمجمع يوظف المزايا المقدمة من طرف التشريعات الجبائية المختلفة، وهذا ما يجعل المجمعات تقوم بعملية تحويل الأرباح إلى بلدان أخرى أقل عبء ضريبي، وهذا الفعل يسبب خرقا للقوانين الدولية التي تسعى لمحاربة التهرب الجبائي[1].

خلاصة المبحث الثاني :

إن كون مجمع الشركات يربط بعلاقة خاصة بين شركة أم وشركات تابعة لها، جعل منه تنظيم يمتاز بمميزات خاصة به : فهو كوحدة اقتصادية، تربط فيما بينها روابط مساهمات في الرأسمال ممّا يتشكل وجود معدل رقابة ومعدل فائدة تتحدد من خلالها درجة السيطرة للشركة المالكة. وككل تنظيم فإن المجمع له مزايا وعيوب والتي في مجملها هي في صالح ازدهار تكوين المجمعات.

1 - راجع : IBID, p30.

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل، اتضح لنا أن إعطاء تعريف موحد للمجمع يعتبر أمرا صعبا وهذا لأنه تم الاعتراف به حسب ميزة كل نظام، حيث أن هذا الاختلاف ناجم كون كل مجال قانوني أو تشريعي يعترف به حسب الحاجة لذلك.

إلاّ أنه على العموم اتفق مجمل الأساتذة والباحثين على أن المجمع هو عبارة عن مجموعة من الشركات تربط بينها روابط خاصة إلى درجة أن واحدة منها تدعى الشركة الأم تراقب الشركات الأخرى لتصبح شركات تابعة لها. وخلصنا إلى أن مجمع الشركات يتميز بثلاث خصائص أساسية : عنصر رأسمال المساهمة، الرقابة واستقلالية الشخصية المعنوية لكل شركة.

إن هذه الخواص جعلت من المجمع تنظيم ذات أهمية بالغة يتميز بمزايا هامة في المجالات الاقتصادية والجبائية والتشريعية والمالية، وهذا يكفي أن الشركات المنتمية للمجمع تستقطب الطاقات المالية والبشرية لتحقيق التنمية.

الفصل الأول
النظام المحاسبي لمجمع الشركات

مدخـل :

يعتبر المجمع كمجموعة من الشركات، شركة الأم، وشركات أخرى تابعة، المستقلة فيما بينها من الناحية القانونية، والمرتبطة من الناحية الاقتصادية.

إن هذه الخاصية التي تميز مجمع الشركات، جعلت من الحسابات الفردية لكل شركة مكونة له لا تعطي الصورة الصادقة لكل المجموعة، وهذا ما كان سببا في استخدام تقنية محاسبية تأخذ بعين الاعتبار كل النتائج المحققة بطريقة موحدة عن طريق تقديم قوائم مالية موحدة.

من هذا المنطلق، فقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث سنتطرق في المبحث الأول إلى المبادئ العامة الخاصة بعملية التجميع المحاسبي، ثم ننتقل إلى المبحث الثاني لدراسة الطرق الثلاثة الخاصة بالتجميع وكذا نطاق التجميع، وفي المبحث الثالث سنسلط الضوء على المراحل العملية التي تتبعها مصلحة التجميع لبلورة وإنشاء الحسابات المجمعة.

المبحث الأول : المبادئ العامة للتجميع

- **توطئة :**

تهتم تقنية التجميع بإظهار الحالة المالية ونتائج المجمع المتكونة من الشركة الأم وكل الشركات التابعة لها، كأنها تكون شركة واحدة.

فعلى المجمع أن يتحلى بالصرامة والدقة عند تطبيق هذه التقنية، ولا بدّ له أن يعرف بصفة جيدة لكل من :

- قواعد التجميع
- مناهج التجميع
- تقديم المعلومات الكاملة
- التنظيم والتقنية المحاسبية الملائمة

المطلب الأول : مفهوم التجميع وأهدافه

الفرع الأول : نبذة تاريخية عن التجميع

ظهرت أول ميزانية محاسبية تجميعية للحسابات والنتائج في التقارير السنوية للشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وهذا في بداية القرن 19، حتى أنها قد أخذت مكان المحاسبة الفردية لكل شركة.

وبعد ذلك ونتيجة للانهيار المالي لبورصة نيويورك، في سنة 1934 تم تأسيس (SEC)* واكتسبت قدرة كبيرة في رقابة القيم المنقولة وأجبرت الشركات المسعرة في البورصة على إدماج الحسابات المجمعة في حساباتها الفردية.

وعلى العموم فإن أهم التواريخ المهمة في المجرى التاريخي للحسابات المجمعة في الولايات المتحدة هي كالتالي :

- 1882 : أول نشر للحسابات المجمعة الخاصة National lead
- 1905 : انعقاد ملتقى عالمي حول الحسابات المجمعة
- 1910 : إدراج الحسابات المجمعة في التقارير السنوية
- 1934 : إلزام وضع الحسابات المجمعة في التقارير السنوية
- 1959 : صدور معايير حول البيانات المالية المجمعة ARB51*
- 1971 : وضع معايير حول أسلوب الوضع في تكافؤ APB18*.

• أما في بريطانيا فإن أول ميزانية مجمعة تم نشرها في سنة 1922، وأول جدول نتائج مجمع نشر سنة 1933، والمعاملات الميدانية الاقتصادية جعلته من المعاملات الإلزامية وهذا في سنة 1944 من قبل Companies Act.

- 1922 : نشر أول للحسابات المجمعة
- 1933 : نشر أول جدول نتائج مجمع
- 1944 : أول معيار حول الحسابات المجمعة SSAP14*
- 1948 : إلزامية التجميع فرض من قبل Companies Act.

كما قامت بريطانيا إلى إدخال عدد مهم من التوجيهات الأوروبية في الإطار التشريعي، ففي سنة 1985 قامت Companies Act بتبني التوجيهات 1، 2، 4 كما أدخلت سنة 1989 التوجيهية الأوروبية 7 و 8[1].

أما عن استخدام التجميع في الدول الأخرى حسب الأسبقية نجد :

• **السويد** : في سنة 1944.
• **جنوب إفريقيا** : في سنة 1952.
• **النرويج** : في سنة 1957.
• **ايرلندا** : في سنة 1963.

* SEC (Securities and Exchange Commission).
* ARB (Accounting Research Bulletins.
* APB (Accounting Principles Board).
* SSAP (Statements of Standards Accounting Practice).

1 - راجع : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, technique de consolidation , édition Economica, France 1995, p26.

- في **ألمانيا** :
  - **1965** : إلزامية التجميع لشركات الأموال.
  - **1969** : إلزامية التجميع لشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- في **فرنسا** :
  - **1966** : نشر أول حسابات مجمعة.
  - **1968** : أول معيار توصية للمجلس الوطني للمحاسبة.
  - **1978** : مشروع تقرير للمجلس الوطني للمحاسبة حول الحسابات المجمعة.
  - **1985** : نشر قانون حول التجميع وكذا إلزامية نشر الحسابات المجمعة للمجمعات الداخلة في البورصة.
  - **1998** : إشعار 17 سبتمبر رقم 10-98 حول الحسابات المجمعة.
  - **1999** : قانون 02-99 لـ 29 أفريل 19992.
- في **الدانمارك** : سنة 1973.
- في **اليابان** : سنة 1976.
- في **بلجيكا** : سنة 1977.
- في **الاتحاد الأوربي (CEU)** :
  - **1983** : تبني سابع توجيهية أوروبية حول الحسابات المجمعة في 13 جوان 1983[1].
- في **الجزائر** :

لم تظهر في الجزائر نصوصا خاصة بالتجميع إلا حديثًا، وبقيت الشركات تقدم حسابات فردية غير مصحوبة بحسابات مجمعة.

- **9 ديسمبر 1996** : ظهور أول نص موضوعه تجميع الحسابات وهو الأمر رقم 96-27 والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري.

  المادة 732 مكرر 3 : "تلزم الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة، بإعداد الحسابات المجمعة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 4 من هذا القانون".

  المادة 732 مكرر 4 : "يقصد بالحسابات المجمعة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة وتخضع لنفس قواعد\ التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر والتي خضع لها الحسابات السنوية الفردية".

---

1 - راجع : Benoît Lebrun, Les comptes consolidés , édition Demos, France 1998, p22.

وقد حدد هذا الأمر من يجبر على تقديم الحسابات المجمعة ومفهوم الحسابات المجمعة.

كما تجدر الإشارة أن الجزائر هي بصدد التحضيـر لتبنـي تطبيـق المعاييـر الدوليـة في مجال المحاسبة ككل، وبذلك تطبيق المعايير الدولية في مجال التجميع المحاسبي الخاص بمجمع الشركات[1].

- **في تونس :**

وكذلك في تونس لم تظهر نصوصا خاصة بالتجميع إلا حديثًا وهي :

- القانون 96-112 الموافق لـ 30 ديسمبر 1996
- القانون 2001-65 الموافق لـ 10 جويلية 2001
- القانون 2001-117 الموافق لـ 6 ديسمبر 2001

وأصبح تقديم الحسابات المجمعة إجباريا ابتداء من 2003، حيث أن أول ميزانية مجمعة للشركة الأم وشركاتها التابعة تقدم إجباريا منذ تاريخ 2003/12/31.

- المعايير المحاسبية المستخدمة في تونس :

- المعايير الدولية : IAS27، IAS28، IAS31، IAS22.
- المعايير الوطنية : NCT35، NCT36، NCT37، NCT38.

الفرع الثاني : مفهوم التجميع

إن تميز مجمع الشركات بوحدة اقتصادية تربط شركات تتمتع كل منها بشخصية مستقلة، كان سببا في استخدام تقنية محاسبية تترجم هذه الظاهرة، وهذا عن طريق تقديم قوائم مالية موحدة ومنه تم إنشاء الحسابات المجمعة[2].

"فالتجميع المحاسبي هو عبارة عن وسيلة من وسائل التسيير الضرورية للمجمع وهو عنصر ذو فائدة كبيرة بالنسبة للمعلومة الخارجية"[3].

وقد عرفه Jean Corre بأن له هدف إعطاء المعلومات التي لها معنى معين وموضح للحقيقة المالية والاقتصادية للوحدة المكونة من طرف شركة تدعى الشركة الأم، والشركات التي تراقبها والتي هي مستقلة عنها[4].

---

1 - في هذا الصدد، فقد نظمت وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة عدة ملتقيات تحضير تطبيق المعايير الدولية :

- Séminaire sur la normalisation comptable internationale et la présentation du projet de nouveau système comptable, Alger, Septembre 2005.
- Séminaire de formation des formateurs aux normes comptables internationales, Alger, décembre 2005.

2 - راجع : François Colinet , Pratique des comptes consolidés , édition Dunod, France 2001, p283.

3 - راجع : José Destours et Thierruy Cuyanbèren, Comptabilité et gestion des sociétés, édition Lacost, France 1998, p240

4 - راجع : Jean Corre, La consolidation , Librairie Vuizort, France 1984, p63.

وفي تعريف آخر : "التجميع المحاسبي له هدف القيام بعملية توضيح ووصف للوضعية ولعمليات مجمع الشركات بغرض إعطاء معلومات يشترط فيها أن تكون ذات معنى، ويجب أن تتجاوز الإطار المحدود للشركة كوحدة قانونية مستقلة بل تكون للمجمع ككل"[1].

وحسب Tayeb Zitoune فإن : "التجميع المحاسبي يتمثل في تجميع الحسابات السنوية لعدة شركات لا تحمل نفس الشخصية المعنوية ولكنها تربط فيما بينها وحدة اقتصادية ومالية ويهدف إلى إعطاء الصورة الصادقة والكاملة للوضعية المالية للمجمع"[2].

وفي تعريف آخر : "تهدف عملية التجميع المحاسبي إلى إعطاء صورة محاسبية منطقية، للشركات المجمعة، ميزانيتها، حسابات النتائج، وإعطاء الملحقات اللازمة، وكل ما يتعلق بالحسابات المالية، كما لو أن مجموع هذه الشركات تكون شركة واحدة"[3].

كما تم تعريف الحسابات المجمعة في القانون التجاري الجزائري المعدل لسنة 1996 في مادته 732 مكرر كما يلي :

"يقصد بالحسابات المجمعة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات كأنها تشكل نفس الوحدة...".

من خلال هذه التعاريف التي تجمع على نفس المفهوم يمكننا أن نستخلص أهداف التجميع والمتمثلة في :

الفرع الثالث : أهداف التجميع

تسعى الحسابات المجمعة إلى تكملة النقائص الكائنة في التصريحات الدورية للشركة الأم وشركاتها التابعة، ولا يقتصر دورها على تحسين والتكملة وإنما يكمن أيضا في أنها تعتبر :

- كطريقة مثلى لتقدير المحفظة (Portefeuille) من وجهة نظر مالية.
- تمثيل مطور للوحدة الاقتصادية.
- وهي كالحسابات الفردية أداة معلوماتية للخارج وهي أداة للتسيير الداخلي[4].

أ – أداة للمعلومات الخارجية :

تعتبر الحسابات المجمعة مصدر للمعلومات التكميلية والمصححة وخاصة لمعرفة نسبة المجمع المالية، وتسمح بالأخص :

---

1 - راجع : Michel Builly et Philipe Goste et Perscol Simon ,La consolidation des comptes , édition d'organisation, France 1986, p10.

2 - راجع : Tayeb Zitoun , Comptabilité des sociétés, édition Berti, Alger 2003, p61.

3 - راجع : J. Y. Eglem et P. Gazil, op-cit, p63.

4 - راجع : J. Raffegeau, P. Surfis, J. Corre, D. de Ménonville, op-cit, p68.

- طرح تحليل مالي واقعي للمجمع (أموال الخاصة، ديون طويلة ومتوسطة الأجل، ديون قصيرة الأجل)، وكذا إعطاء نظرة عن التطور العام لمجمع الشركات.

- معرفة علاقة هذا التطور بنسبة الأصول (مدى تغطية الأصول الثابتة بالأموال الثابتة، بالأموال المتداولة... الخ).

- قياس العلاقة بين الأرباح ورقم الأعمال وفعالية الأموال الخاصة.

- لإعطاء حكم صادق حول مردودية المجمع ككل (مقارنة مع الأرباح الموزعة).

ب – أداة للتسيير (Instrument de gestion) :

تعطى عملية التجميع المحاسبي أفضل معرفة للشركات التابعة وأحسن تحديد للروابط المتواجدة بين أعضاء المجمع.

فباستخدام دليل التجميع ومخطط التجميع تحقق عملية التجميع تجانس طرف التقييم وتناسق الحسابات السنوية للشركات المجمعة، وهذا ما يوفر لغة موحدة والتي تسمح بالحصول على معلومات موحدة وذات مصداقية، ومنه يمكن مقارنة مردودية مختلف الشركات التابعة.

كذلك ولإنشاء الحسابات المجمعة يجب تشكيل روابط معلوماتية بين شركات المجمع والسعي لتطويرها، حيث يتجلى هذا في جو من التشاور مما يعطـي للشركـات المجمعـة انتمائها الفعلـي للمجمع.

كما تمكن هذه العملية بتشخيص وضعية كـل شركـة، ممـا يسهـل لهـا عمليـة التسييـر والمراقبـة[1].

إذن فالحسابات المجمعة تقدم صورة كاملة للحسابات الدورية فيما يتعلق بـ :

1 – الذمـة*:

توضع كل الذمة تحت تصرف وتسيير المجمع، ويمكن أن تحتوي هذه الذمة على الأملاك الدائمة والمعدات ومن الأصول المالية، وميزتها أنها توضح الوضعية الحقيقية لما تمثله سندات المساهمة المقيدة في الأصول الثابتة للشركة المجمعة.

2 – الحالة المالية :

توضح الحسابات المجمعة كل الحسابات الدائمة والديون الموجودة، سواء كانت تتعلق بالمتعاملين الخارجيين أو بالمؤسسات المنتمية إلى نطاق التجميع، حيث نجد في الحسابات الفردية الخاصة بالشركة الأم، القروض أو الاقتراضات تجاه مؤسسات المجمع، والتي يتم إقصائها من الحسابات المجمعة ولا تبقى إلا الحسابات الدائمة والديون الحقيقية تجاه المتعاملين الخارجيين.

1 - راجع : Jean Corre, Les règles de la consolidation des comptes , édition Bodas, France 1985, p 15-16.

* Le patrimoine.

ولهذا تعتبر الحسابات المجمعة أكثر وضوحا من الحسابات الدورية الفردية، لأنها تقدم لنا الوضعية الحقيقية للحالة المالية الخاصة بالمجمع*.

3 – النتائج والنشاط :

تحدد الحسابات المجمعة رقم الأعمال والنتيجة الخاصة بالمجمع، وهذا بإقصاء كل المعاملات (البينية) الداخلية سواء كانت نتائج موزعة أو محتفظ بها في الاحتياطات، حيث أن الحسابات السنوية الخاصة بالشركة المجمعة تظهر :

- النتيجة الصافية الخاصة بنشاطها.
- أرباح أسهم الشركات التابعة (نتيجة متعلقة بالسنوات السابقة).
- مؤونات تدني الشركات التابعة (ترتبط بخسائر الدورة).

وبالإضافة إلى هذا، يمكن للمجمع أن يتحصل على أوراق المساهمة المالية الخاصة بشركات تابعة بغرض تحقيق رقابة مطلقة عليها. فيمكن له في هذه الحالة الحصول عليها بسعر جد مرتفع، مما يجعل سعر الشراء يفوق حصة رؤوس الأموال المتوفرة، وهذا ما تبينه الحسابات المجمعة حيث يمكن ملاحظة إذا كان قيمة اكتساب أوراق المساهمة منسجمة مع الوسائل المالية ونتائج المجمع المتوفرة.

وأخيرا، فإن قيم التنازلات الخاصة بالأصول الثابتة الداخلية تقود إلى تحقيق نتائج إيجابية وهو ما لا يمكن أن يمثل صورة صادقة عن النتيجة المحققة في نظر المتعاملين الخارجيين لأن مسؤولي المجمع يمكنهم التحكم فيها[1].

المطلب الثاني : تجميع المعطيات المحاسبية

كما ذكرنا أن الغاية من عملية التجميع هو تقديم الذمة، الوضعية المالية ونتائج المجمع الذي يحتوي على الشركة الأم والشركات المرتبطة بها كما لو أنها تشكل وحدة واحدة، والمعطيات المعتمدة للوصول إلى هذه الغاية هي الميزانية والحسابات الفردية لكل شركة مجمعة.

ولهذا فمن المهم جدا معرفة :

- كيفية تجميع المعطيات المحاسبية.
- وأنواع التجميع.

* La situation financière.

1 - راجع : François Colinet, op-cit, p5.

الفرع الأول : تجميع المعطيات المحاسبية*:

إن عملية تجميع المعطيات المحاسبية تحدد المعطيات المحاسبية المستخدمة ومحتوى الخطوات للحصول عليها. ويتم استخدام :

أ – التجميع بالأرصدة*:

في هذه الطريقة يتم استعمال معطيات الميزانية أو الحسابات الفردية لكل شركة من شركات المجمع لنهاية الدورة (ميزانية وحسابات النتائج)، حيث يتم جمعها ثم إخضاعها لعدة تعديلات (ترتيب، معالجة واستبعاد)، وهذا مع الأخذ بعين الاعتبار لعناصر الدورات السابقة.

والخطوات المتبعة هي كالتالي :

- جمع قيم (الأصول والخصوم، التكاليف والإيرادات) للشركات المجمعة بالتكامل.
- تسجيل عمليات التجميع (الترتيب، المعالجة والاستبعاد) مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الدورة والدورات السابقة.
- تقديم الحسابات المجمعة.
- مركزية العمليات.

ب – التجميع بالتدفقات*:

هذه الطريقة مستوحاة من مبادئ المحاسبة العامة التي تفترض أن إقفال الحسابات يكون في نهاية الدورة، والاستئناف من جديد يكون في بداية الدورة الموالية، وتسجيل العمليات المحاسبية هو بشكل يومي. والخطوات المتبعة هي كالتالي :

- تسجيل التدفقات لقيم (الأصول، الخصوم، التكاليف والإيرادات) مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الدورة في النتيجة، وكذا عناصر الشركات المجمعة بتعديل السندات.
- مركزية العمليات.
- تقديم الحسابات المجمعة.

الفرع الثاني : أنواع التجميع

في المجمعات التي توجد بها مساهمات غير مباشرة، يوجد طريقتين للتجميع :

- التجميع المباشر (Consolidation directs).

* Consolidation par les soldes.
* Consolidation par les flux.

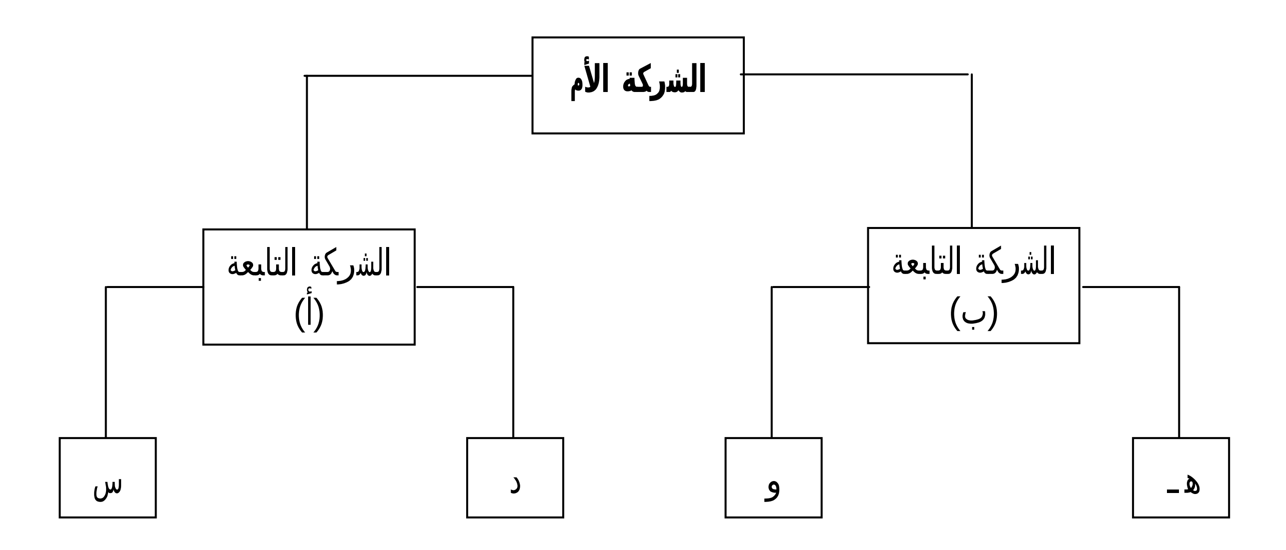
• التجميع غير المباشر (Consolidation palier).

أ - التجميع المباشر :

تسعى طريقة التجميع المباشر إلى تحديد كل شركة من شركات المجمع والداخلة في نطاق التجميع، وهذا من خلال التحديد المباشر لحقوق المجمع في الأموال الخاصة لكل شركة منه، وكذا حصة كل شركة في الاحتياطات ونتيجة المجمع.

ترتكز تقنية التجميع المباشر على عملية تجميع كل شركة من شركات المجمع مباشرة في الشركة الأم وذلك في عملية واحدة، وتستعمل نسبة الفائدة التي تعود للشركة الأم، وتسعى إلى التحديد المباشر لحقوق المجمع في الشركات المجمعة والحقوق الخارجة عن المجمع.

الشكل 14 : التجميع المباشر



المصدر : François Colinet, Pratique des comptes consolidés , édition Dunod, France 2001, p31.

ب - التجميع غير المباشر :

يتم فيه التجميع بالتعاقب للمجمعات الفرعية "Sous ensembles" في المجمعات الأكبر منها، وترتكز على معالجة العناصر على مستوى الشركة التي لها ملكية مباشرة في كل شركة مجمعة، ثم ترفع بالتدريج إلى الشركة الأم(1).

أي أنها تؤدي إلى القيام بعملية التجميع المحاسبي على مستوى المجمعات الفرعية، ثم إدراج الحسابات المجمعة في التجميع الرئيسي، وتقوم هذه التقنية على مبدأين :

1 - راجع : IBID, p32.

- يجب أن يبدأ التجميع بالتعاقب من الشركة المتواجدة في النهاية السفلى للسلسلة ثم الصعود إلى الشركة الأم.

- كل تجميع فرعي – Sous consolidation – يطبق على الأموال الخاصة للشركة الفرعية حسب نسبة المساهمة المملوكة من قبل الشركة التي تكون بمثابة الشركة الأم في هذا المجمع الفرعي، وفي كل سلة – Palier – يتم اقتسام حسابات الأموال الخاصة المجمعة بكل مجمع فرعي - Sous groupe - بين الأموال المجمعة في أعلى مستوى وفوائد الأقلية.

الشكل 15 : التجميع غير المباشر

المصدر : François Colinet, op-cit, p32.

المطلب الثالث : تنظيم عملية التجميع المحاسبي

إن مسار التجميع مرتبط ارتباطًا وثيقًا بقواعد التنظيم المحاسبي المطبق في المجمع، حيث أن المسار مستوحى من اتجاهين :

- **التنظيم المركزي L'organisation centralisée :**

مصلحة التجميع تسعى إلى التحكم الشامل في عمليات التجميع، وذلك باستعمال معطيات كل شركة مجمعة، انطلاقًا من نتائجها لنهاية الدورة.

- **التنظيم اللامركزي L'organisation décentralisée :**

يتم القيام بسلسلة من الأعمال التحضيرية في كل شركة من الشركات المجمعة من أجل تقليص أعمال التجميع إلى الحد الأدنى.

الفرع الأول : المسار المركزي*

في المسار المركزي تضمن الشركة المجَمعَة مجمل عمليات التجميع، وهذا وفق المراحل التالية[1] :

أ – عملية إحصاء المساهمات : يجب على الشركة الأم أن تقوم بعملية إحصاء لمساهماتها وهذا من أجل معرفة الصورة الحقيقية لمكونات المجمع (معرفة الهيكل التنظيمي للمجمع)، فمن المهم معرفة عدد الأسهم مع التفرقة بين مختلف أنواعها (أسهم ذات أولوية في تحصيل الأرباح دون حقوق التصويت، أسهم ذات أولوية في حقوق التصويت،...)، ويجب كذلك التأكد من أن كل التغيرات الحاصلة على مكونات المجمع قد تم دراستها.

ب – عملية جمع المعطيات : وعلى العموم فإن أهم الوثائق الضرورية للحصول على المعطيات اللازمة، تتمثل في :

- الميزانية لكل شركة مجمعة.
- المعلومات المتعلقة بسندات الشركات المجمعة.
- تفاصيل الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع.
- التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال.
- تفاصيل الحسابات والعمليات الداخلية للمجمع.
- التغيرات الحاصلة في رؤوس الأموال.
- المعطيات المتعلقة بالمعالجات والاستبعادات.

الفرع الثاني : المسار اللامركزي*:

في هذا المسار تقوم الشركة المجمعة بتحضير حسابات معالجة وفق قواعد التقديم والتقييم للمجمع، ثم بعد ذلك مصلحة التجميع تأخذ المعطيات اللازمة بعد التدقيق والفحص، في سبيل تجميع حسابات كل الشركات الداخلة في نطاق التجميع.

أ – الأعمال التي تتم في كل شركة :

يتم تحضير المعطيات في مصلحة التجميع على مستوى كل شركة تابعة وفق التعاليم والقواعد المرسلة من قبل الشركة الجامعة.

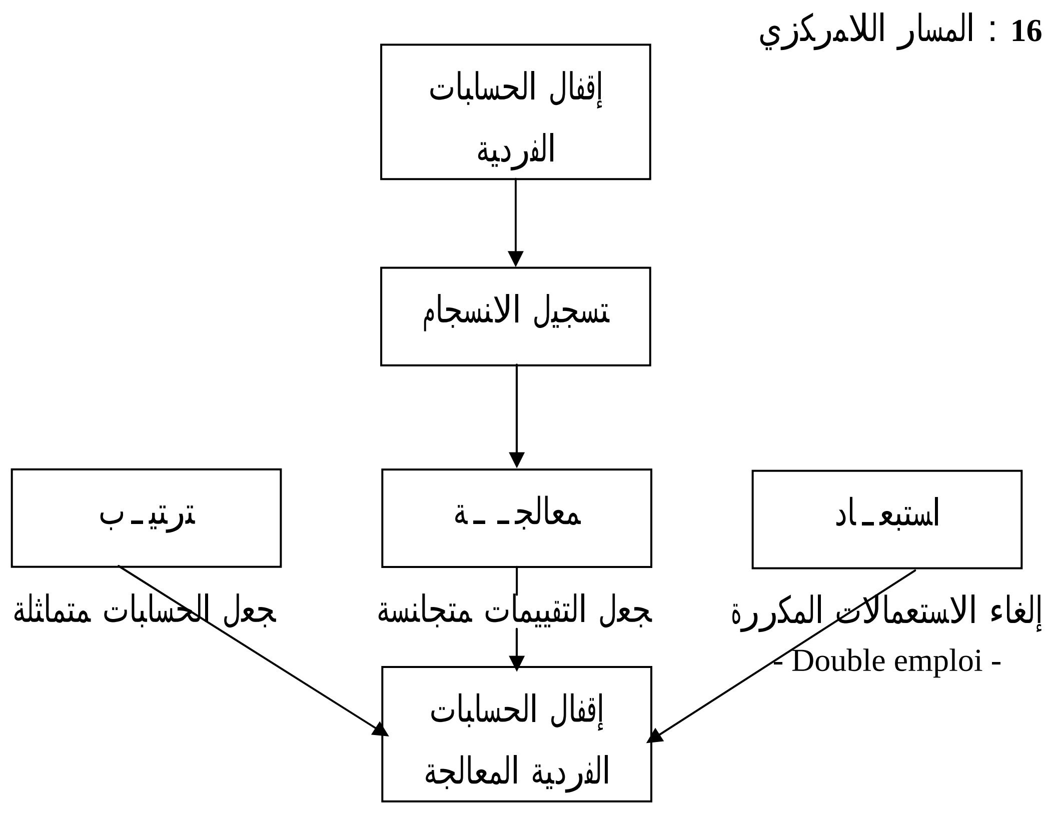
---

* Demarche centralise.

1 - راجع : IBID, p33.

* Demarche Decentralisée.

الشكل 16 : المسار اللامركزي



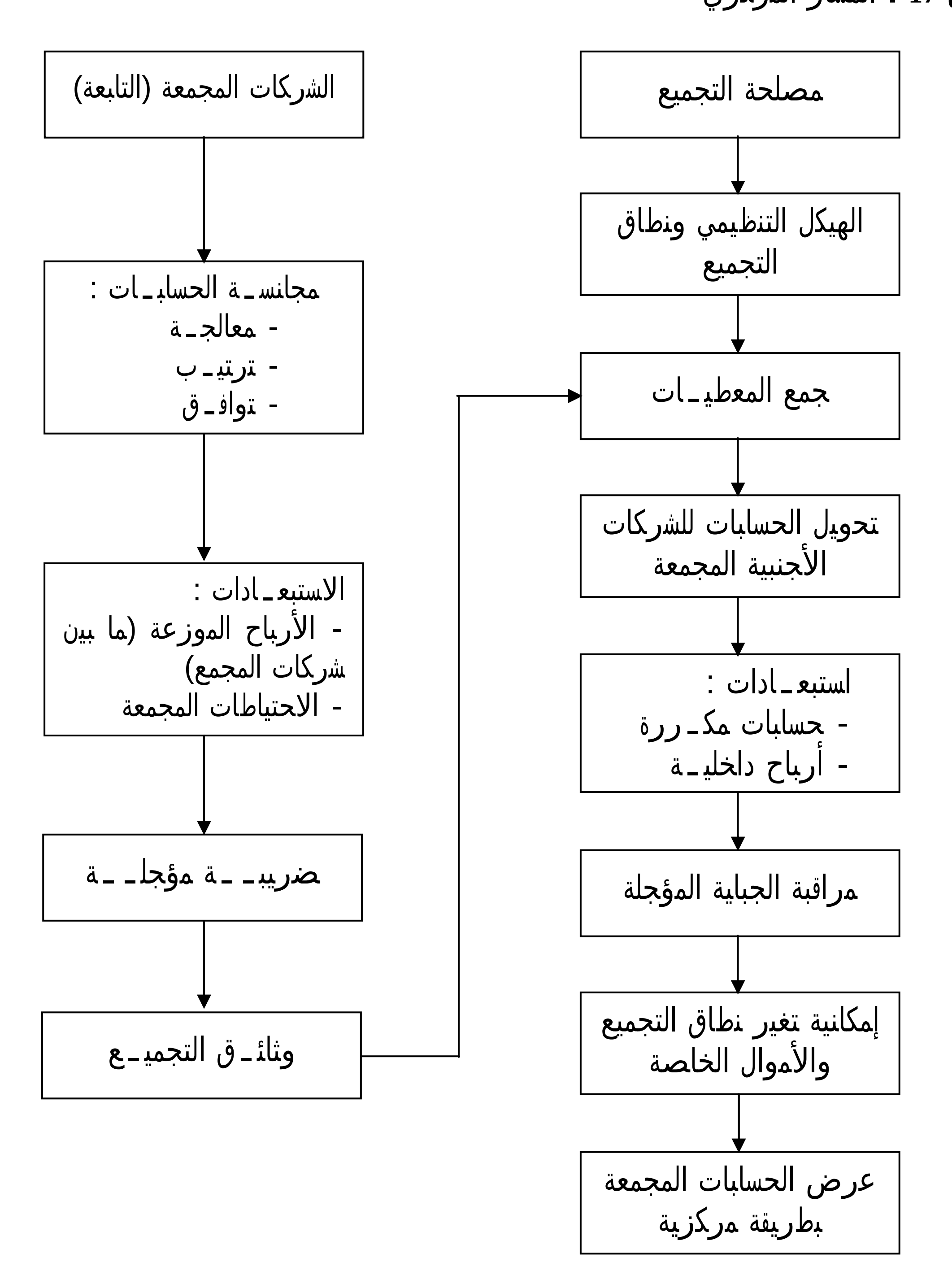
المصدر : François Colinet, op-cit, p35.

ب – الأعمال التي تتم على مستوى الشركة الأم :

ثم بعد ذلك يتم معالجة كل عمليات التجميع في مصلحة التجميع للشركة الجامعة (الأم).

كما تجدر الإشارة على أن هاته الطريقة أكثر استخداما على مستوى المجمعات التي لها عددا كبيرا من الشركات التابعة، وهذا لأنها تخفض من الأعباء المتحملة من طرف مصلحة التجميع المركزية، ولكي تتم عملية التجميع بدقة يفترض إلمام جميع شركات المجمع بالطرق المستخدمة للتقرير.

الشكل 17 : المسار المركزي



المصدر : François Colinet, op-cit, p35.

خلاصة المبحث الأول :

تسعى الحسابات المجمعة إلى ترجمة الوحدة الاقتصادية التي يمتاز بها المجمع، مما يضفي عليه صورة صادقة أمام المتعاملين الداخليين والخارجيين، ولتحقيق هذا الهدف الذي طبقت من أجله الحسابات المجمعة، يجب تنظيم هذه العملية بما يناسب كيفية تكوين المجمع، إما تكوين مصلحة تجميع على مستوى كل شركة مكونة للمجمع أو إنشاء مصلحة واحدة على مستوى شركة الأم وهي المتكفلة الوحيدة بالتجميع المحاسبي.

المبحث الثاني : طرق التجميع المحاسبي

- **توطئة :**

يتحدد اختيار طريقة التجميع المطبقة في أي مجمع للشركات على معيار أساسي، وهو نوع الرقابة المطبقة من طرف شركة الأم، والتي تكون محددة بنسبة حقوق التصويت المملوكة بصفة مباشرة أو غير مباشرة من قبل شركة الأم في فروعها.

وعلى هذا الأساس ففي التجميع المحاسبي لشركات المجمع يوجد ثلاثة طرق أساسية[(1)]:

- طريقة التجميع بالتكامل الكلي*.
- طريقة التجميع بالتكامل النسبي أو الجزئي*.
- طريقة التجميع بالوضع في التكافؤ*.

جدول رقم 03 : طرق التجميع المحاسبي

الرقابة	طريقة التجميع
الرقابة المطلقة	التكامل الكلي
الرقابة المشتركة	التكامل النسبي
تأثير بارز	الوضع في التكافؤ

المصدر: Jean Michel Palou, Manuel de consolidation principes et pratiques, Groupe Revue Fiduciaire, France 2003, p57.

[1] 1 - راجع : D. Lefèvre, T. Vachet , Comptabilité des sociétés et fiscalité , édition Hachette livre, France 1999, p97.

* Intégration globale.
* Intégration proportionnelle.
* La mise en équivalence.

المطلب الأول : طريقة التجميع بالتكامل الكلي

تهدف هاته الطريقة إلى تمثيل جميع أطراف المجمع التي لها شخصيات معنوية مختلفة وفق صورة اقتصادية موحدة. ولتجسيد هذا الهدف تجمع كل حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة المجمعة وهي شركة الأم.

إن هذه الطريقة تمس جميع عناصر الأصول والخصوم وكذا الإيرادات والنفقات للشركات التابعة*، وهذا لمعرفة درجة الأهمية الحقيقية لكل عنصر من عناصر حسابات النتائج والميزانية لكل المجموعة الاقتصادية، لهذا فهي طريقة شاملة.

الفرع الأول : طريقة التكامل الكلي لحسابات الميزانية

ويمكن أن نختصر مراحل هاته الطريقة في النقاط التالية[1]:

- ضم في حسابات المؤسسة الجامعة، عناصر الميزانية والنتيجة للمؤسسة المجمعة بعد المعالجة المحتملة.
- استبعاد العمليات والحسابات المتبادلة.
- اقتسام الأموال الخاصة والنتيجة بين فوائد المؤسسة الجامعة وفوائد الشركات الأخرى أو المساهمين ((فوائد الأقلية)).

- **مثال توضيحي :**

لنأخذ مثال لشركة أم (م) وشركة تابعة (ف) والتي نسبة 75% من أموالها الخاصة المقدر بـ 200 ون.

الأصول		ميزانية (م)	الخصوم
150	سندات	400	رأسمال
1350	أصول أخرى	300	احتياطات
		100	نتيجة
		800	خصوم أخرى
		700	ديون
1500		1500	

* Art 248 du décret du 17 février 1986 : "Dans la méthode de l’intégration globale, le bilan consolidé reprend les éléments du patrimoine de la société consolidante, à l’exception des titres de la société consolidée à la valeur lesquels est substitué l’ensemble des éléments d’actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces sociétés déterminés d’après les règles de la consolidation".

1 - راجع : Jean Corré, Les règles de la consolidation des comptes , op-cit, p19.

جدول حسابات النتائج (م)

نفقات الإنتاج :	3560	رقم الأعمال	3600
ضريبة على الأرباح :	100	إيرادات استثنائية	160
ربـح :	100		
	3760		3760

جدول حسابات النتائج (ف)

نفقات الإنتاج :	2420	رقم الأعمال	2800
نفقات استثنائية	300		
ضريبة على الأرباح :	40		
ربـح :	40		
	2800		2800

أ – تجميع حسابات جدول النتائج لكلا الشركتين :

نفقات الإنتاج :	5980	رقم الأعمال	6400
نفقات استثنائية	300	إيرادات استثنائية	160
ضريبة على الأرباح :	140		
الربح الإجمالي :	140		
	6560		6560

ب – تقسيم النتيجة الإجمالية (الربح) ما بين حصة للشركة الأم (م) وحصة للأقلية على النحو التالي:

ربح (م) : 100

ربح (ف) : 40 × 75% = 30

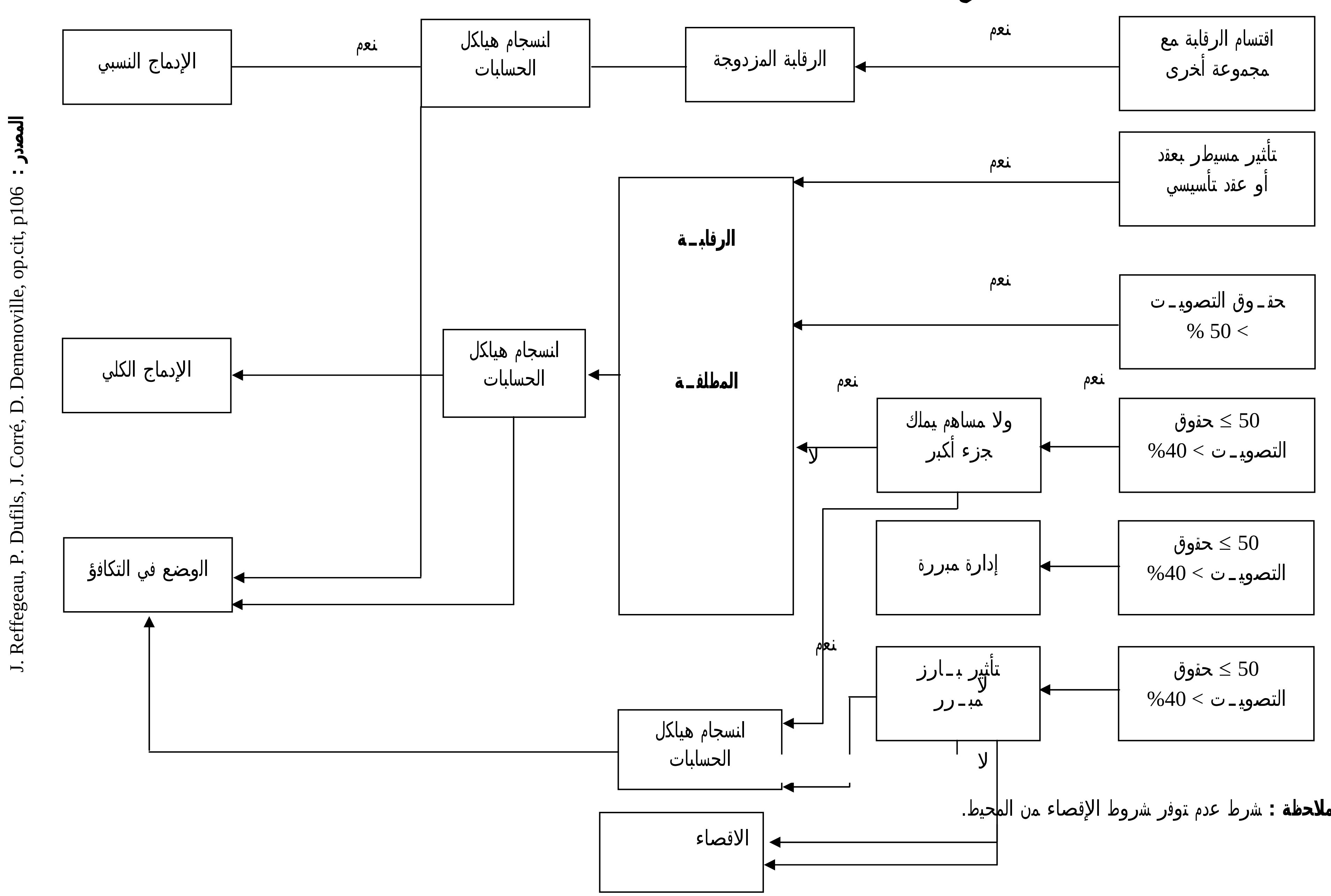
ومنه : - حصة الشركة الأم من الربح الإجمالي : 130

- حصة الأقلية : 10

جدول حسابات النتائج المجمع

نفقات الإنتاج :	5980	رقم الأعمال	6400
نفقات استثنائية	300	إيرادات استثنائية	160
ضريبة على الأرباح :	140		
الربح الإجمالي :	140		
حصة الربح المجمع (م):	130		
حصة الأقلية :	10		
	6560		6560

الشكل 18 : تحديد محيط وأسلوب التجميع.



ملاحظة : شرط عدم توفر شروط الإقصاء من المحيط.

المصدر : J. Reffegeau, P. Dufils, J. Corré, D. Demenoville, op.cit, p106

المبحث الثالث : الإجراءات التطبيقية لعملية التجميع المحاسبي

- **توطئة :**

كما أشرنا إليه سابقًا، فهدف الحسابات المجمعة هو تقديم الصورة الحقيقية للذمة، الحالة المالية ونتيجة مجموعة من الشركات التي تكون المجمع، الداخلة في نطاق التجميع، والتي يمكن أن تختلف من حيث النشاط الممارس أو بلد الإقامة، وهذا ما يكون له تأثير، سواء كان مباشرا أو غير مباشر على قواعد التقييم والتقديم المستعملة، وعلى هذا الأساس فإن مصلحة التجميع تتبع خطوات عملية للتجميع المحاسبي لإعطاء الصورة الصادقة عن المجمع.

المطلب الأول : مقاربة الحسابات الداخلية*

إن عملية المقاربة للحسابات الداخلية يتم تنفيذها على المستوى الداخلي وبصفة مباشرة من قبل الشركات التابعة، إذ أنها تسعى للحصول على تجانس في المبادئ والطرق المطبقة على مجمل شركات المجمع، وكذا لتسهيل عملية الإقصاء للعمليات والحسابات البينية. حيث تلزم كل شركة من شركات المجمع التي هي موضوع للتجميع المحاسبي بإرسال للشركة الجامعة (مصلحة التجميع) الحسابات البينية المعالجة وفق الشكل والطرق والآجال الخاصة بالمجمع[1].

الفرع الأول : هدفها

تهدف عملية مقاربة الحسابات إلى إلغاء حسابات الحقوق، الديون والمبيعات وأداء الخدمات الداخلية من حسابات التجميع، وهذا ما يوجب تحديد وتعريف من جهة لكل عمليات البينية الداخلة في نطاق التجميع، ومن جهة أخرى العمليات والحسابات الناجمة من المعاملات مع الآخرين.

كما تهدف أساسا للتجانس في تقدير القيم الحقيقية للعمليات البينية ثم إقصائها من الحسابات المجمعة، وهذا بدون تداخل في تسيير عملية الفوترة والتحصيل.

الفرع الثاني : تنظيمها

عملية المقاربة هي من مسؤوليات المديرين الماليين للشركات المعنية، وعلى عاتقهم القيام بعملية المطابقة وجمع الحسابات البينية لكل فروع الشركات التابعة محل التجميع.

كما أن أعمال التنسيق والتحكيم هي من مسؤوليات المصلحة المركزية للتجميع، والتي على عاتقها تجميع الحسابات المختلف فيها على الأقل مرة واحدة قبل إقفال الحسابات السنوية.

الفرع الثالث : مسار عملية المقاربة

إن تطبيق مسار مقاربة منظم يمكّن من تطوير نوعية المعلومات المرتبطة بالعمليات البينية، ويمكن أن يتجسد في المراحل التالية :

---

* Opérations et comptes intra-groupes.

1 - راجع : Jean Michel Palou, op-cit, p34.

- طلب تأكيد الأرصدة
- الرد على طلب التأكيد
- دراسة الرد على طلب التأكيد
- تنسيق ومعالجة الاختلافات إن وجدت

أ – طلب تأكيد الأرصدة (Demande de confirmation des soldes) :

الشركة التابعة التي لها حقوق أو ديون باتجاه شركة أخرى من المجمع تقوم وكخطوة أولى بتقديم (إرسال) "طلب تأكيد الأرصدة" وهذا في الآجال المحددة من قبل المجمع، مع إرفاقه بـ :

- وثيقة مقاربة الأرصدة للحقوق والديون الداخلية*
- وثيقة مقاربة التكاليف والإيرادات الداخلية*.

وعلى العموم فإن وثائق المقاربة تعيد سرد الحقوق، المبيعات وكذا الخدمات المحققة خلال الدورة بتعيين كل الحسابات البينية، وهذا من خلال محاسبة الشركة الدائنة في نهاية الدورة (31/12/ن)[1].

ويمكن أن نلخص أهم حسابات المقاربة في الجدول التالي :

جدول رقم 04 : أهم حسابات المقاربة.

رقم الحساب **Comptes**	**نوع الحقوق/أو العملية** **Nature de la créance de l'opération**	**مصدر المعلومات** **Source des informations**
حقوق وتسبيقات مختلفة	مختلف السنوات والتسبيقات Prêts avancées	استخلاص (Extraire) الارصدة عن طريق تحليل الحسابات المذكورة.
حقوق على الزبائن	حقوق تجارية (مبيعات وأداء خدمات)	إعادة أرصدة حسابات الزبائن لكل شركـة
مبيعات وتقديم خدمات	مبيعات وخدمات الدورة	مبالغ المبيعات والخدمات يمكن استخلاصها (استنتاجها) عن طريق : • الرصيد الإجمالي لحساب الزبائن لكل شركة • من إحصائيات المبيعات
إيرادات مختلفة	فوائد (Intérêt) وإيرادات أخرى	استخلاص الرصيد عن طريق تحليل حساب الإيرادات المختلفة

المصدر : Girec ACS, Procédure de consolidation des comptes , p30.

* La feuille de rapprochement de solde des créances et dettes intra-groupe.
* La feuille de rapprochement des charges et produits intra-groupe.

1 - راجع : Noureddine Morsli, La consolidation des groupes de sociétés , Mémoire de fin d'étude, Institut National de Commerce, Ben Aknoun 2002/2004, p45.

ب – الرد على طلب تأكيد الأرصدة :

الشركة التابعة المدينة لها مدة محددة للتدقيق في حساباتها المعنية، وتعيد إرسال وثيقة المقاربة للأرصدة، وإرفاقها بكشف الاختلافات الحاصلة.

ج – إعادة تسجيل الأرصدة Report des soldes :

الأرصدة المسجلة في وثيقة المقاربة يعاد تسجيلها وفق الحسابات المعاكسة والتي تخص الديون والنفقات في نفس تاريخ تسجيلها في الشركة الدائنة.

جدول رقم 05 : مقاربة الديون والنفقات.

رقم الحساب	طبيعة الديون أو العملية	مصدر المعلومات
ديون مختلفة	ديون وتسبيقات متحصل عليها	إعادة الأرصدة من خلال تحليل الحسابات المذكورة
موردون ومقدموا خدمات	ديون تجارية (شراء)	إعادة الأرصدة الفردية للموردين ومقدمي الخدمات
بضائع مستهلكة مواد ولوازم مستهلكة ومواد ولوازم مخزمة	مشتريات الدورة : - مشتريات مستخدمة أو مبيعة - مشتريات في المخزن	استخلاص المشتريات انطلاقًا من : - المجموع الدائن لحساب الموردون - إحصائيات المشتريات، ومن خلال عملية تقدير المشتريات التي تم بيعها أو المخزنة
خدمات	خدمات محصلة	إعادة رصيد حساب الخدمات
تكاليف مالية	فوائد وأرباح موزعة	إعادة الرصيد انطلاقًا من تحديد حساب التكاليف المالية

المصدر : Girec ACSm op-cit, p31.

د – مقاربة الأرصدة Rapprochement de solde :

مصلحة المحاسبة للشركة المدينة تقوم بعملية مقاربة الحسابات انطلاقًا من وثائق المقاربة، وهذا يمكن أن نسجل حالتين :

- **الحالة الأولى :** أرصدة حسابات وثيقة المقاربة هي نفسها الحسابات المسجلة لدى الشركة المدينة :

في هذه الحالة مصلحة المحاسبة لدى الشركة المدينة تضع موافقتها وتعيد إرسالها في الآجال المحددة لمصلحة المحاسبة للشركة الدائنة.

- **الحالة الثانية :** الأرصدة في وثيقة المقاربة فيها اختلاف جزئي أم كلي :

في هذه الحالة مصلحة المحاسبة للشركة المدينة المكلفة مكلفة بدراسة وتحليل حالات عدم التناسق بين الحسابات (بحث، تحليل ومعالجة)، وهذا بالمشاركـة مع مصلحـة المحاسبـة للشركـة الدائنـة.

- إذا كانت الاختلافات ناجمة عن سهو أو خطأ فالتصحيح يجب أن يكون فوري.
- إذا كانت الاختلافات ناجمة عن عمليات هي محل نزاع، يجب شرحها وتبريرها، وقيمتها تسجل في عمود الملاحظات.

كل حالات الاختلاف تسجل في كشف الاختلافات للملحق الخاص بمقاربة الأرصدة، وفي الأخير يعاد إرسال الوثيقة للشركة التابعة الدائنة.

هـ – دراسة الرد على طلب التأكيد :

مصلحة المحاسبة للشركة الدائنة تدرس الرد وتحدد وتقدر الاختلافات الحاصلة إن وجدت.

كما أنها تبين الشركات المدينة التي لم ترد على طلب التأكيد، وتشكل ملف الاختلافات والذي يتم دراسته لاحقًا على مستوى اجتماع المقاربة للوصول إلى الانسجام والمصالحة بين جميع الأطراف والذي تنظمه مصلحة المحاسبة للشركة المعنية.

و – التنسيق ومعالجة الاختلافات :

ممثلي شركات المجمع والتي تكون أرصدتها موضوع عدم الانسجام، يجتمعون تحت إشراف المصلحة المكلفة بالتجميع، وهذا للتنسيق والمقاربة لكل الحسابات البينية (Intra-groupe).

إن عملية التنسيق ومعالجة الاختلافات تعتبر ضرورية لأنها :
- تسهل إقصاء الحسابات والعمليات البينية.
- تطبق مبدأ الحيطة والحذر والذي يكرس تخصيص النفقات حتى في حالة عدم التأكد.

وانطلاقًا من هذين المبدأين فمصلحة التجميع تقوم بتصحيح الاختلافات عن طريق :
- مطابقة أرصدة الحسابات للشركة المدينة والشركة الدائنة وهذا بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر.
- التسجيل المحاسبي للبضائع المرسلة وتحويلات الأموال حتى وإن لم تصل بعد (في طريقها للوصول) في قيود الشركات المرسلة والمستفيدة.

إن التسجيلات المحاسبية لإلغاء الاختلاف تسجل على وثائق خاصة، وهذا بموافقة وإجماع الممثلين للشركات المعنية ومسؤول مصلحة التجميع للمجمع.

وعلى الشركات المعنية الالتزام برزنامة وآجال محددة لتصفية تامة لهذه الحسابات.

الفرع الرابع : صعوبة إحصاء الحسابات الداخلية

عملية البحث على أسباب الاختلاف بين الحسابات تظهر في غالب الأحيان أنها وقعت نتيجة سهو حصل أثناء تحضير ملف التجميع.

أ – اختلاف في سعر الصرف :

استعمال شركات المجمع المتواجدة في دول مختلفة أثناء تحويلها لحقوقها وديونها البينية لأسعار صرف مختلفة يحدث حالة اختلاف، ولتسويتها يجب جعل العملة المرجعية في التعامل هي العملة المستخدمة في التجميع.

ب – وجود حالة عدم التأكد :

بعض الاختلافات في الحسابات البينية تبقى مبهمة، ويتعلق الأمر خاصة بعمليات الشراء والبيع والتي في بعض الحالات يغيب في الإجراءات المحاسبية والإدارية تحديد حصة شركات المجمع فيما بينها، مصلحة التجميع تجري عملية التحكيم باتباع المعلومات الأكثر صحة.

جدول رقم 06 : عملية التحكيم.

الوضعية	تسوية الوضعية
تسديد لم يسجل بعد في حسابات الشركة الدائنة (قبل أيام من نهاية الدورة)	تسجيل التسديد في حساب الشركة الدائنة
بضائع في الخارج (مخازن المورد)	تسجيل المشتريات في حسابات الشركة المدينة
ديون وحقوق مسجلة بعملات أجنبية مختلفة	توحيد سعر الصرف المستخدم بحسب العملة المستخدمة في التجميع
أوراق تجارية لم تخصم بعد	تسجيلها في حسابات البنك
خطأ/سهو	تصحيح/تسوية
منازعة	تسيير محاسبي للنزاع

المصدر : François Colinet, Pratique des comptes consolidés , Dunod, Paris 2001, p203.

مثال :

جدول رقم 07 : تسوية حالة عدم التجانس.

الشركة	الحساب	القيمة
الشركة الأم	الزبون (أ) الزبون (ب) المورد (س) مبيعات بضائع لـ (أ) مبيعات بضائع لـ (ب) خدمات مقدمة (س) Produit financier (د)	× 150 - 200 - 300 - 2500 - 1200 - 700 - 1000
الشركة (أ)	مورد (ش أ) مشتريات بضائع (ش أ)	× 100 - 2500
الشركة (ب)	مورد (ش أ) مشتريات بضائع (ش أ)	- 200 - 1200
الشركة (س)	زبون (ش أ) خدمات محصلة (ش أ)	- 300 - 700
الشركة (د)	تكاليف مالية (ش أ) Chargés financiers	-1000

المصدر : .Benoît Lebrun, op-cit, p70

تبين من خلال عملية مقاربة الحسابات أن الشركة التابعة (أ) قد أرسلت في تاريخ 12/31/ن، شيك بنكي بقيمة 50 د لم يتم تسجيله بعد في حسابات الشركة الأم، ولذا فيتم تسوية هاته الوضعية بتسجيل التسديد في حسابات الشركة.

الفرع الخامس : الإجراءات العملية لتحسين عملية المقاربة

من بين الإجراءات المتخذة لتحسين عملية مقاربة الحسابات والعمليات الداخلية، هي[1]:

- تحديد عدد وليس حجم العمليات البينية.
- تحديد عدد الفاتورات المتعلقة بالعمليات الداخلية.
- إرسال كشف شهري للفاتورات البينية.
- التسديدات تكون على أساس الكشف الشهري للفاتورات.
- منع تسديد الحقوق باستعمال الأوراق التجارية.
- منع التسديد في الأيام الأخيرة منه تاريخ إقفال الحسابات.
- الالتزام بمقاربة الحسابات الداخلية قبل الإقفال النهائي للحسابات.
- رفع مدة عملية المقاربة.
- إعطاء رمز خاص بكل شركة وهذا لمعرفة حصة كل شركة في المعاملات البينية.
- الالتزام بتسجيل الفاتورات البينية حتى ولو كانت محل نزاع.
- وضع شبكة داخلية للإعلام الآلي تمكن من تسجيل العمليات الداخلية من قبل شركة واحدة فقط (الدائنة أو المدينة).

المطلب الثاني : معالجة الحسابات*

إن معالجة الحسابات الفردية لشركات المجمع والداخلة في نطاق التجميع في الواقع لها عدة أسباب، فيمكن أن تكون مجرد إعادة ترتيب فلا تؤثر على النتيجة أو الأموال الخاصة : مثلا عندما تمس عملية التجميع شركات مصرفية وأخرى صناعية أو تجارية.

وبالمقابل هناك معالجات لها تأثير بارز على النتائج والأموال الخاصة للمجمع.

الفرع الأول : أهداف معالجة الحسابات

تهدف المعالجات إلى إبعاد حالة عدم التجانس على الحسابات المجمعة، وهذا بإحداث تجانس في الترتيب وفي الطرق المحاسبية وطرق التقدير وللحصول على وضعية مالية متجانسة.

1 - راجع : Benoît Lebrun, op-cit, p74 .

* Traitements des comptes.

الشكل رقم 19 : مرحلة التجانس لإجراءات التجميع.



المصدر : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, op-cit, p93

يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

أ - الهدف الأول يتعلق بترتيب الحسابات المعاجلة، فتجميع عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج يوجب أن تكون المعطيات الحسابية للشركات المجمعة مرتبة وفق ترتيب متجانس.

فمن أهم المشاكل التي تتلقاها عملية التجميع هي في حالة تواجد الشركات التابعة في دول مختلفة مطبقة لتشريعاتها المحلية.

وبهذا تكون المعايير المحاسبية في بلد تواجد الشركات التابعة مغايرة للمعايير الدولية، فمجمعات الشركات لها الحق في استخدام المعايير الدولية، وهذا ما يوجب إحداث معالجات على مستوى الحسابات الفردية للشركات المعنية.

ففي فرنسا هذه الإمكانية أتيحت لجميع المجمعات التي تقوم بعملية التجميع المحاسبـي، المادة 357-8 من قانون 24 جويلية 1966 تنص على إمكانية استعمال القواعد المحاسبية غير المدرجة في المادتين 12 و 15 من القانون التجاري.

ب – كما تهدف المعالجة إلى إلغاء الأثر على القيود المحاسبية المسجلة قصد تطبيق التشريعات الجبائية.

• **التوجيهية الأوربية السابعة :**

فالنقطة 5 من المادة 29 من التوجيهية الأوربية السابعة تنص على وجوب إجراء التعديلات على كل عناصر الميزانية التي عدلت جراء تطبيق قواعد جبائية، وفي حالة وجود استثناءات أين يتعذر على الشركات المجمعة وفق طريقة التكامل الكلي أو النسبي من التعديل ذو الأصل الجبائي وجب على هاته الأخيرة إدراج كل العناصر في الملحق*.

إن الشركات المجمعة بطريقة الوضع في التكافؤ لم يتم التطرق إليها في حالة هذا التعديل.

• **وفي فرنسا :**

المادة 243-8 س من القرار : "إن عملية التجميع المحاسبي توجب إلغاء الآثار على كل الحساب ذات المصدر من تطبيق القوانين الجبائية، وهذا فيما يتعلق بإعانات الاستثمار، الاحتياطات القانونية والاهتلاكات"*. وهذا يطبق على كل الشركات الداخلة في نطاق التجميع ومهما كانت طريقة التجميع المستخدمة.

• **أما عن معايير IASC والقواعد الأمريكية :**

فلم تدرج التعديلات ذات الأصل الجبائي التي تفرض على حسابات شركات المجمع، لأن الأصل فيها أنها لا تقر بأن القوانين الجبائية هي المحددة للميزانيات المحاسبية.

ج – كما أنها تسعى من أجل تجانس مختلف طرق تقدير التقييم في المجمع.

• **التوجيهية الأوربية السابعة :**

فحسب المادة 29 من التوجيهية الأوربية السابعة، فإن طرق التقييم المتبعة خلال عملية التجميع هي تلك المنصوص عليها في التوجيهية الرابعة، ومن المفروض أن تكون هاته الطرق هي نفسها المتبناة من قبل الشركة الأم، ويمكن استخدام طرق أخرى بشرط أن تكون من بين الطرق المدرجة في التوجيهية الرابعة.

النقطة الثالثة من نفس المادة المدرجة أعلاه تقر على مبدأ وجوب تجانس الطرق المحاسبية في مجمع الشركات، وهذا ما يستلزم إجراء تعديلات على بعض عناصر ميزانية الشركات التابعة.

وهذه القواعد تخص الشركات المجمعة وفق طريقة التكامل الكلي أو النسبي، وفيما يخص طريقة الوضع في التكافؤ فالنقطة 3 من المادة 33 من التوجيهية تقر تطبيق التعديلات على عناصر حسابات سندات المساهمة وهذا على فائض القيمة للسندات المتحصل عليها*.

* Article 248-6 c) du décret du 23 mars 1967, la consolidation impose “l’élimination de l’incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales et notamment pour ce qui concerne les subventions d’investissements, les provisions réglementées et l’amortissement des immobilisations ”.
* Article 29 alinéa 5 de la 7ème dérictive européenne.
* Article 33 alinéa 5 de la 7ème dérictive européenne.

• **وفي القواعد الفرنسية :**

المادة 357-7 من قانون 24 جويلية 1966 تنص على استخدام في الحسابات المجمعة طرق التقدير المنصوص عليها في القانون التجاري، ويدرج مبدأ وحدة الطرق في المجمع الواحد وهذا مهما اختلفت طريقة التجميع المستخدمة.

القرار الصادر في 23 مارس 1967 يعيد ذكر مبدأ تناسق الطرق المحاسبية وهذا في المادة 248-6 في الفقرتين أ و ب، كما نص على المعالجات المحاسبية.

• **المخطط المحاسبي العام (PCG) :** في الفقرة 23 لحسابات التجميع يقر على أن تفعيل مبدأ التجانس يكون في حالة وجود مخطط محاسبي للتجميع ويطبق مباشرة على جميع شركات المجمع، وفي حالة وجود ظروف غير مواتية تحول دون استعمال الحسابات الموحدة للتجميع يستوجب على هاته الأخيرة القيام بعملية التعديل.

• **وفي معايير IASC :**

الشركة التابعة [1]المراقبة وفق مراقبة مطلقة حساباتها المجمعة توضع حسب طرق محاسبية متجانسة*.

وعندما الشركة التابعة المجمعة بطريقة التكامل الكلي تستعمل طرق مختلفة من التي تستخدم على مستوى شركة الأم فمن الضروري القيام بمعالجة الحسابات لإجراء عملية التجميع*.

كما أنها تقر بإمكانية استخدام طرق محاسبية أخرى في حالة وجود صعوبات ميدانية، مع إلزامية الإدراج في الملحق لكل الحسابات التي لم يراعى فيها التجانس (الفقرة 21).

وهو نفس المبدأ المتبع خلال عملية التجميع وفق طريقة التكامل النسبي*.

وفي حالة استعمال طريقة التجميع بالوضع في التكافؤ يجب إدراج التعديلات الحاصلة في السندات موضع التجميع في الملحق، وتبيين سبب استعمال طريقة محاسبية مختلفة*.

• **أما في المعيار المحاسبي الخاص بتونس:**

يجب اتباع سياسات محاسبية موحدة عند إعداد القوائم المالية المجمعة بالنسبة للمعاملات المتشابهة والأحداث التي تتم في نفس الظروف، وفي حالة ما إذا تعذر من الناحية العملية تطبيق سياسات محاسبية موحدة فيجب الإفصاح عن ذلك مع إيضاح البنود المدرجة في تلك القوائم والتي يطبق بشأنها سياسات محاسبية مختلفة، وقد يكون من المناسب في حالة تطبيق إحدى شركات

---

* Le paragraphe 21 de la norme 27 (IASC).
* Le paragraphe 22 de la norme 27 (IASC).
* La norme 31 paragraphe 7.
* La norme 28 paragraphe 21.

المجموعة سياسة محاسبية مختلفة عن باقي شركات المجموعة أنه يتم إجراء التسويات اللازمة للقوائم المالية لهذه الشركة وذلك عند استخدامها في إعداد القوائم المالية المجمعة[1].

د – كما يجب كذلك أن تكون كل الحسابات المدرجة في عملية التجميع لها نفس تواريخ الإقفال، وهنا تبرز حالتين[2]:

- وجود اختلاف بين تاريخ إقفال الحسابات المجمعة وتاريخ إقفال حسابات الشركة الأم :

• **التوجيهية الأوربية السابعة :** تطرح هذه الحالة من خلال مادتها 27 تعطي الحرية لكل بلد تواجد الشركة التابعة في تعيين تواريخ الإقفال للحسابات، وتقر بمبدأ وجوب مراعاة تاريخ الإقفال التي اعتمدته أغلب أو أهم شركات المجمع والذي يمكن أن يكون هو التاريخ المرجعي، وعندما يستخدم هذا الطرح في تحديد تاريخ إقفال الحسابات وجب على الشركة الجامعة (الأم) أن تبينه في الملحق.

كما أنها تلح على إدراج العمليات الهامة المتعلقة بعناصر الذمة للشركات المجمعة والوضعية المالية والنتائج بين تاريخ إقفال حسابات الشركة الأم وتاريخ إنشاء الميزانية المجمعة.

• **في فرنسا :** فيمكن أن يكون تاريخ إقفال الميزانية المجمعة مختلف عن تاريخ إقفال حسابات الشركة الأم وهذا بشرط تبريره في الملحق (المادة 357-9).

• **المخطط المحاسبي العام (PCG) :** في الصفحة 2 الفقرة 22 يوضح أن تاريخ إقفال الحسابات المجمعة يمكن أن يكون هو تاريخ إقفال حسابات أغلبية شركات المجمع، ومختلف عن تاريخ إقفال حسابات الشركة الأم.

- وجود اختلاف بين تاريخ إقفال الحسابات المجمعة وتواريخ إقفال حسابات الشركات التابعة :

في التوجيهية الأوربية السابعة المادة 27 الفقرة 3 تقرر أنه في حالة ما إذا كان تاريخ إقفال الحسابات لشركة داخلة في نطاق التجميع يسبق أكثر من مدة ثلاثة أشهر تاريخ إقفال الحسابات المجمعة، في هاته الحالة فإن الشركة المعنية تجمع على أساس حسابات مستخلفة لها تاريخ إقفال الحسابات المجمعة.

إن هاته الممارسة تستخدم سواء كانت عناك حالة مراقبة مطلعة (تكامل كلي) أو مراقبة مشتركة (تكامل نسبي) ولا يؤخذ هذا الاختلاف بعين الاعتبار في طريقة الوضع في التكافؤ.

أما في فرنسا فالفقرة 2 من المادة 357 من قانون 24 جويلية 1966 والمتعلق بالشركات التجارية، تنص على أنه إذا كان هناك اختلاف بين تاريخ إقفال الحسابات لشركة تابعة والحسابات المجمعة أين تسبقها بمدة ثلاثة أشهر، ففي هذه الحالة تبدل حسابات الشركة التابعة التي لها تاريخ إقفال متأخر بحسابات مستخلفة مراقبة من قبل مأمور الحسابات أو أي خبير متخصص في مراقبة الحسابات.

---

1 - المادة 16 من المعيار NCT35.

2 - راجع : Benoît Lebrun, op-cit, p 47 à 50.

في نصوص المعايير IASC الشركة مراقبة وفق مراقبة مطلقة لها التي لها تاريخ إقفال حساباتها يختلف عن تاريخ إجراء عملية التجميع المحاسبي، يجب مراعاة إجراء التعديلات للعمليات الهامة الحاصلة بين التاريخيين، على أن لا تتعدى هاته المدة الثلاثة أشهر.

كما أنه يقر على أنه من المستحسن أن تكون لكل الشركات المراقبة بمراقبة مطلقة لها تواريخ موحدة، والاختلاف يحصل إلا في حالة وجود صعوبات ميدانية تحول دون توحيد التواريخ وبشرط ألا يتجاوز مدة ثلاثة أشهر.

وفي حالة ما إذا كان تاريخ إقفال حسابات إحدى الشركات التابعة والتي تسيطر الشركة الأم عليها بمراقبة مطلقة بعد تاريخ إجراء عملية التجميع، فيمكن للشركة الجامعة أن تؤخر عملية التجميع على أن لا يتجاوز مدة شهر.

وفي كل حالات الاختلاف يجب مراعاة التصحيحات للعمليات الهامة الحاصلة بين التاريخيين.

وحسب الفقرة 4 من معيار ARB 51 (في أمريكا) فإن الاختلاف الحاصل في تواريخ إقفال الحسابات السنوية ما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها يمنع من دخول الشركات التابعة المعنية في نطاق التجميع.

والواجب على هاته الشركات التابعة أن تحضر لعمليات التجميع بالرغم من هذا الاختلاف، وهذا التحضير يتمثل في تعديل حساباتها بحسب تاريخ إجراء عملية التجميع، وهو تاريخ إقفال حسابات الشركة الأم أو تاريخ آخر يقاربه.

ومع وجود هذا الاختلاف بين تواريخ الإقفال يتعين أن لا يتعدى ثلاثة أشهر، مع الأخذ بعين الاعتبار للعمليات المهمة الحاصلة خلال هاته المدة.

في تونس يتم إعداد القوائم المالية للشركة الأم والشركات التابعة لها في نفس التاريخ، وفي حالة اختلاف تواريخ إعداد هذه القوائم فعادة ما تقوم الشركة التابعة لأغراض إعداد القواعد المجمعة بإعداد قوائم مالية في نفس التاريخ الخاص بشركات المجموعة، أما إذا تعذر ذلك من الناحية العملية فإنه يمكن استخدام القوائم المالية المعدة في تواريخ مختلفة بشرط أن لا تتجاوز فترة الاختلاف بين تواريخ إعداد هذه القوائم ثلاثة شهور، ويجب حينئذ إجراء التسويات اللازمة بأثر المعاملات والأحداث الهامة التي تقع بين تلك التواريخ وتاريخ إعداد القوائم المالية للشركة الأم.

ويتطلب مبدأ الثبات أن تكون الفترة المعد عنها القوائم المالية وكذلك فترة الاختلاف بين تواريخ إعداد تلك القوائم ثابتة من فترة مالية لأخرى.

أما عن معالجة الحسابات في التشريع الجزائري، فإن المادة 5 من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر من سنة 1999، الذي يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع تنص على أنه :

"يتم إعداد الحسابات المجمعة حسب المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسيير المطبقة على الحسابات السنوية الفردية، يضمن المخطط المحاسبي للمجمع تجانس قواعد التقييم الاختيارية"[1].

الشركة المدينة لخبراء محاسبين جزائريين المختصة في مراجعة الحسابات والاستشارة المحاسبية (GIREC – ACS)، ترجع أهم أهداف المعالجة إلا الحالات التالية[2]:

- **الاختلافات البارزة بين حسابات شركات المجمع :** والتي يتم تحديدها من قبل الخبراء المختصين من داخل وخارج المجمع.

- **لتطبيق قواعد تقديرية خاصة بالمجمع :** من الناحية النظرية مجمع الشركات يقوم بمعالجة بعض عناصر الميزانية (الاستثمارات، المخزون،...)، غير أن الإطار التشريعي والعملي الحالي لا يتم فيه إعداد الحسابات المجمعة إلا حسب المبادئ المحاسبية وقواعد التقييم والتسيير المطبقة على الحسابات السنوية الفردية.

- **لتطبيق قواعد تقديرية اختيارية :** حسب الإطار التشريعي فإنه تستخدم قواعد للتقييم اختيارية والتي يضمنها المخطط المحاسبي للمجمع، خاصة فيما يتعلق بطريقة الاهتلاك المتبعة من قبل المجمع، لتشكيل المؤونات وإعادة التقييم (عملية إعادة التقييم الثالثة هي التي كانت اختيارية حسب التشريعات الجزائرية).

الفرع الثاني : أهم المعالجات

يتضمن التشريع الفرنسي نوعين من المعالجات :

أ – المعالجات الإجبارية : تطبق المعالجات بصفة إجبارية إلا في الحالات التي لا تؤثر على الذمة والوضعية المالية والنتيجة المجمعة، من أجل :

- **معالجات المجانسة :** تسعى مصلحة التجميع من خلال عملية معالجات المجانسة إلى تطبيق مخطط التجميع، الذي يمثل الدليل التطبيقي ويضم مختلف الإجراءات المتخذة وحسابات الشركات التابعة[3].

- **معالجات الضريبة المؤجلة :**

العمليات المحققة من طرف الشركات يمكن أن تظهر نتائج جبائية موجبة أو سالبة في التي تم أخذها بعين الاعتبار في حساب الضريبة الواجبة الأداء، مما ينجم عنه ضريبة مؤجلة من جهة الأصول أو الخصوم (CRC قاعدة 99-02 § 310)[4].

---

1 - الجريدة الرسمية رقم 87 لـ 8 ديسمبر 1999، ص12.

2 - راجع : Société civile d'audit, d'expertise comptable et de conseil, Girec ACS, présenration générale de la procédure de consolidation, séminaire, Alger du 05 au 10 juin 1999.

3 - راجع : JOBARD Jean pierre, Gestion financière de l'entreprise, 11ème édition Sirey, France 1997, p368.

4 - راجع : http://www.articles.exafi.com-plan comptable général. règlement CRC 99-02

إذن فعندما يكون الأساس الضريبي (الوعاء الخاضع للضريبة) يختلف عن الأساس المحاسبي يظهر في الحسابات المجمعة بما يعرف بالضريبة المؤجلة.
(مصدر الوعاء الضريبي هو من القيم المصرح بها أثناء القيام بالتصريحات الفردية).

ولمعرفة طبيعة الضريبة المؤجلة يجب معرفة مجمل الفروقات الظرفية وذلك بتحديد مختلف مصادرها الممكنة، والتي تظهر بمجرد أن تكون القيمة المحاسبية لعنصر من عناصر الأصول أو الخصوم يختلف عن قيمته الجبائية.

ومعالجة أعباء الضريبة تسوى بالطريقة التالية :

- إذا كانت المعالجة تنتج قيمة زائدة في النتيجة أو الاحتياطات تظهر في هذه الحالة ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الخصوم لتنقص قيمة النتيجة والاحتياطات.
- وإذا أنتجت المعالجة قيمة ناقصة في النتيجة أو الاحتياطات تظهر ضريبة مؤجلة مسجلة من جهة الأصول من أجل زيادة قيمة النتيجة والاحتياطات[1].

- **معالجة الاهتلاكات :**

تحصلت الشركة ت في بداية الدورة ن على استثمار بقيمة 125.000 بمدة اهتلاك قدرها 5 سنوات حسب طريقة الاهتلاك التنازلي (معامل 2). والمجمع يفرض على كافة الشركات الداخلة في نطاق التجميع تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي بالنسبة لهذا النوع من الاستثمارات.

الاهتلاكات التنازلية المطبقة على مستوى الشركة التابعة هي :

الدورة ن = 125.000 × 40% = 50.000

الدورة ن + 1 = 75.000 × 40% = 30.000

الدورة ن + 2 = 45.000 × 40% = 18.000

إن تطبيق تعليمات المجمع يؤدي إلى اهتلاك سنوي قدره 25.000 وبالتالي فهناك زيادة في الاهتلاكات بالنسبة للسنة ن بقيمة 25.000 وبقيمة 5.000 في السنة ن + 1، وتصبح ناقصة بقيمة 7.000 في السنة ن + 2.

- **المعالجات الخاصة بالدورة ن :**

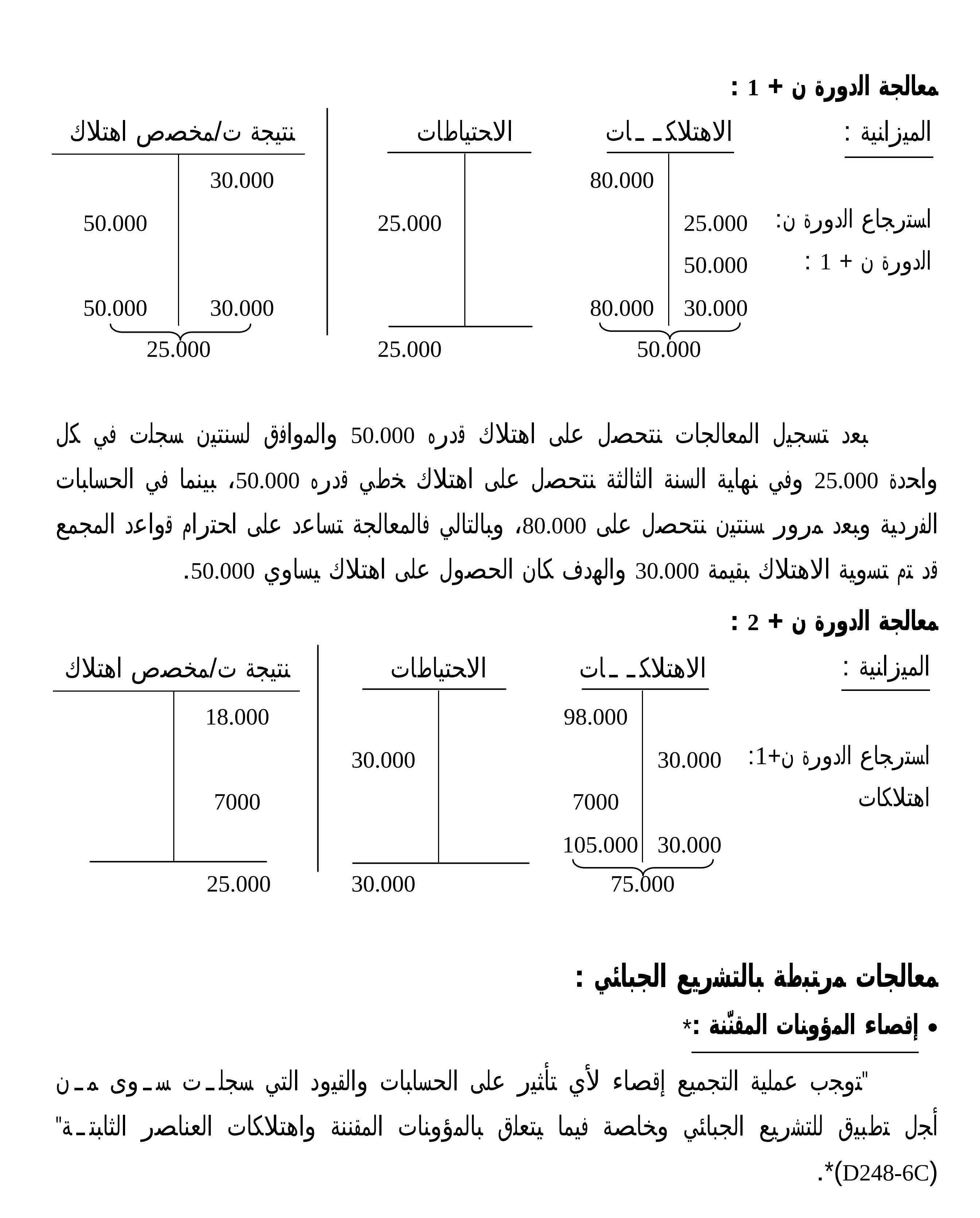
الميزانية :

اهتلاك ن =

اهتلاكـــات	
50.000	
	25.000
50.000	25.000
25.000	

نتيجة ت/مخصص اهتلاك	
	50.000
25.000	
25.000	50.000
25.000	

1 - راجع : Jean Michel Palou, op-cit, p94.



معالجة الدورة ن + 1 :

الميزانية :	الاهتلاكـات		الاحتياطات		نتيجة ت/مخصص اهتلاك	
	80.000					30.000
استرجاع الدورة ن:		25.000	25.000		50.000	
الدورة ن + 1 :		50.000				
	80.000	30.000			50.000	30.000
	50.000		25.000		25.000	

بعد تسجيل المعالجات نتحصل على اهتلاك قدره 50.000 والموافق لسنتين سجلات في كل واحدة 25.000 وفي نهاية السنة الثالثة نتحصل على اهتلاك خطي قدره 50.000، بينما في الحسابات الفردية وبعد مرور سنتين نتحصل على 80.000، وبالتالي فالمعالجة تساعد على احترام قواعد المجمع قد تم تسوية الاهتلاك بقيمة 30.000 والهدف كان الحصول على اهتلاك يساوي 50.000.

معالجة الدورة ن + 2 :

الميزانية :	الاهتلاكـات		الاحتياطات		نتيجة ت/مخصص اهتلاك	
	98.000					18.000
استرجاع الدورة ن+1:		30.000	30.000			
اهتلاكات	7000					7000
	105.000	30.000				
	75.000		30.000			25.000

معالجات مرتبطة بالتشريع الجبائي :

- **إقصاء المؤونات المقنّنة :***

"توجب عملية التجميع إقصاء لأي تأثير على الحسابات والقيود التي سجلت سوى من أجل تطبيق للتشريع الجبائي وخاصة فيما يتعلق بالمؤونات المقننة واهتلاكات العناصر الثابتة" (D248-6C)*.

---

* Provision réglementées.

* Article D248-6C: "La consolidation impose l’élimination de l’incidence sur les comptes des écritures passés pour la seule application des législations fiscales et notamment pour ce qui concerne les provisions réglementées et l’amortissement des immobilisations".

"من أجل عدم تغليط الصورة المعطاة من قبل الحسابات المجمعة، من الواجب إقصاء آثار التسجيلات المقيدة سوى من أجل تطبيق التشريع الجبائي لبلد تواجد الشركة التابعة، خاصة فيما يتعلق بـ : بتشكيل المؤونات المقننة" (CNC 303).

يهدف تسجيل المؤونات المقننة (والاهتلاكات الاستثنائية) للحصول على اقتصاد في الضريبة دائم أو ظرفي، فهي غير مبررة من الناحية الاقتصادية، لذا فيجب أن تقصى من الحسابات المجمعة.

وبذلك يجب إقصاء من نتائج الشركات المجمعة المخصصات والاسترجاعات المسجلة خلال الدورة، ويعاد إدماج رصيد المؤونات السابقة في حساب الاحتياطات، كما يتم معالجة الضريبة المؤجلة المرتبطة بهدف المؤونات المقننة، ومن أهم المؤونات المقننة نجد :

- مؤونات ارتفاع الأسعار.
- مؤونات إعادة إنشاء الحقول المعدنية والبترولية.
- مؤونات الاستثمار.
- مؤونات للإقامة في الخارج.

- **إقصاء إعانات الاستثمار :***

حسب نفس المادة D248-6C فإن عملية التجميع توجب إقصاء الحسابات المقيدة من أجل تطبيق التشريع الجبائي وخاصة فيما يتعلق كذلك بإعانات الاستثمار*.

تعتبر إعانات الاستثمار إيرادات محققة مسجلة على عدة دورات في الحسابات الفردية وهي تمول عادة الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك، ولذا فإن إعانات الاستثمار تدمج في النتيجة بنفس وتيرة اهتلاك الملك.

لمعالجة إعانات الاستثمار تقتضي إلغاءها من رأس مال الخاص للشركة وهذا وفق حلين ممكنين :

1 – يسجل حساب "إعانات الاستثمار" في حسابات التجميع ولكنها تلغى من رأسمال الخاص.

2 – اعتبار "إعانات الاستثمار" كإيراد مسجل مسبقًا والتسجيلات المقيدة على عدة دورات تسجل في حسابات التجميع.

كلا الحلين تعتبر كعملية إعادة ترتيب[1].

- **القرض الضريبي المؤجل :***

* Article 248-6C: "La consolidation impose l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passés pour la seule application des législations fiscales et notamment pour ce qui concerne les subventions d'investissements ".
* Elimination des subventions d'investissement.

1 - راجع : François Colinet, op-cit, p105.

* Impôts différés.

يدرج معالجة الضرائب المؤجلة في الحسابات المجمعة في المادة 248 – 13 من القرار المؤرخ في 23 مارس 1967، ولا تسجل على العموم في الحسابات الفردية.

وتبرر الفروقات المؤقتة محاسبتها في الضرائب المؤجلة بثلاث مصادر (المادة 24 فقرة 4 من التوجيهية الأوربية السابعة) :

- الفروقات بين تاريخ تقييد العملية في محاسبة الشركات وتاريخ أخذها بعين الاعتبار من الناحية الجبائية.
- المعالجات المتخذة على مستوى الحسابات الفردية.
- التسوية الناجمة من مسار عملية التجميع.

ب – المعالجات الاختيارية :

حددت قائمة المعالجات الاختيارية بالمادة 248-8 من القرار المؤرخ في 23 مارس 1967، والتي من أهمها نجد :

- **معالجة المخزون :**

تنص الفقرتين C و D من المادة المذكورة أعلاه على طريقتين في تقييم المخزونات.

يمكن تقييم العناصر المستهلكة التابعة للأصول المتداولة حسب طريقة الوارد أخيرا أوله يخرج(LIFO) كحالة استثنائية حيث يمكن أن يقتصر تطبيقها على بعض فروع النشاط أو بعض المناطق الجغرافية، وكيفية جمع هذه العناصر داخل أصناف يجب الإشارة إليها وتبريرها في الملحق (الفقرة C من المادة المذكورة أعلاه).

إذن فالقواعد الفرنسية لا تعترف إلا بطريقتين في تقييم المخزونات أسلوب FIFO، التكلفة الوسيطية المرجحة (CMP)، وأسلوب LIFO غير معترف به في القانون التجاري.

فعلى سبيل المثال : شركة أم فرنسية قامت بتجميع لشركة أمريكية تستعمل طريقة FIFO في تقييم المخزونات، فالمعالجة ليست إجبارية رغم أن الشركات التابعة الفرنسية تستخدم طريقتي LIFO أو CMP.

إن هذا الاستثناء في تعميم تجانس تقييم المخزونات وفق طريقة موحدة يترجم من خلال الصعوبات الميدانية الناجمة من معالجة المخزونات.

كما أن الفقرة D من نفس المادة تسمح بتسجيل فوائد القروض المتحصل عليها لتمويل عنصر من عناصر الأصول المتداولة ضمن التكلفة إذا ما تعلقت بنفس دورة إنتاجه.

- **قرض الإيجار :**

تم التطرق إلى قرض الإيجار في الفقرتين e و f من المادة 248-8 (المذكورة أعلاه). وحددت عقد قرض الإيجار من وجهة نظر كل من المقرض والمؤجر.

– عقد قرض الإيجار من وجهة نظر المقرض (الفقرة e) :

يمكن أن تستخدم الشركات استثمارات ليست ملكا لها ولكنها مؤجرة، وبالتالي في الحسابات الاجتماعية، هذا الاستثمار لا يظهر في أصول الميزانية ولا يهتلك، والإيجارات المدفوعة تمثل أعباء الاستغلال، وعند نهاية عقد قرض الإيجار للشركات المعنية إمكانية اكتساب هذا الاستثمار بالقيمة المحددة في العقد، وفي حالة شراءه يظهر ضمن عناصر الأصول بقيمة الاكتساب.

وحسب الفقرة e فإن معالجة التجميع تتمثل في أن[1]:

"الاستثمارات التي استأجرتها الشركة المجمعة وفق عقد قرض الإيجار أو وفق طريقة مشابهة، يمكن أن يقيد الاستثمار في الميزانية أو في جدول نتائج المجمع كما لو أنه تم التحصل عليه عن طريق الاقتراض".

- تسجيل هذا الاستثمار ضمن أصول الميزانية إما بالقيمة المحددة في العقد أو بقيمته الحقيقية إذا لم تحدد في العقد، ويهتلك بحسب طبيعته.

- اعتبار الإيجار كأنه أقساط تسديد الدين (مصاريف مالية) وتسجل محاسبيا ضمن عناصر الخصوم (ديون).

- تسجيل قرض ضريبي عندما يكون مخطط اهتلاك الاستثمار مختلف عن مخطط الاهتلاك المالي للدين.

---

1 - أوماطة أمال فريال ,تقنية تجميع الحسابات – حالة الشركة القابضة سوناطراك، خدمات بترولية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2002/2001، ص68.

– عقد قرض الإيجار من وجهة نظر المؤجر :

تبين الفقرة f أن الأملاك التي وضعتها الشركة المجمعة تحت تصرف الزبائن بمقتضى عقد قرض الإيجار أو وفق طريقة مشابهة، يمكن أن تعالج كما لو أنها قد بيعت بأجل إذا ما كان البيع مضمونًا بقدر كبير بعد انتهاء مدة عقد قرض الإيجار.

ويمكن تلخيص معالجات التجميع فيما يلي :

- إقصاء قيمة الملك من الأصول.
- التسجيل المحاسبي للحق.
- إقصاء الاهتلاكات.
- إقصاء الإيجارات المسجلة في حسابات النتائج.
- معالجة الإيجارات الخاصة بتسديد الرأسمال المستثمر والإيرادات المالية.
- تسجيل في حساب النتائج إيراد البيع وتكلفته إذا كان المؤجر موزعا أو مصنعا للملك.
- تسجيل الضرائب المؤجلة.

كما أنه يقتضي على الشركات عند تطبيقها للفقرتين e و f المتعلقة بعقد قرض الإيجار أن تتبع المخطط المحاسبي العام (PCG) الصفحة II الفقرة 22 ورأي هيئة الجـزاء المحاسبيـن التي نشـرت سنة 1996.

• فرق التحويل[1]:

تنص الفقرة 9 من المادة 248-8 على أن : "فروقات التحويل للأصول أو الخصوم الناجمة من تحويل عملات الشركات التابعة الأجنبية إلى عملة التجميع، للحقوق أو الديون المسجلة كذلك بعملة غير عملة التجميع يمكن تسجيلها في حساب النتيجة المجمعة".

كما تجدر الإشارة أن إمكانيـة التسجيـل في حسـاب النتائـج لأربـاح الصـرف الكامنـة (فرق تحويل الأصول والخصوم) غير معترف به في المخطط المحاسبي العام (PCG) لإعداد الحسابات الاجتماعية.

وعلى هذا الأساس فإن هذا التدبير يسمح بالتسجيل المحاسبي للخسائر والإيرادات الناتجة من عملية تحويل العملة، كما هو الحال في الدول الأخرى، وعلى سبيل المثال فالمعيار IASC-21 يجبر تسجيل الخسائر والإيرادات الناجمة من تحويل العملية وفـق معـدل الإقفـال للعناصـر النقديـة في الميزانية.

1 - نفس المصدر، ص68.

تتمثل معالجة فرق التحويل في إلغاء عناصر "فرق تحويل الأصول والخصوم"، وكذا إلغاء مؤونة خسائر الصرف وتسجل في النتيجة حسب الحصة المتعلقة بالدورة أو في الاحتياطات المجمعة بحسب الحصة المتعلقة بالدورات السابقة.

وفيما يخص الفروقات الناتجة من الحسابات الدائنة والديون لأجل يفوق السنة، التسجيل المحاسبي الجدولي يكون ممكنًا على أن لا يتجاوز مدة حياة الحسابات الدائنة والديون المعنية[1].

- **إعادة التقييم :**

"الحسابات المجمعة يمكن أن تسجل على أساس قيمة الفرنك الفرنسي بقدرته الشرائية في تاريخ إقفال الدورة، العناصر الثابتة المادية القابلة للاهتلاك والمخزونات يمكن أن تسجل بقيمة تبديلية في تاريخ نهاية الدورة. وما يقابل هذه المعالجات تقيد في الحسابات المناسبة" D248-8b.

يمكن أن تجري الشركة المجمعة في حساباتها الفردية إعادة تقييم مطبقة المادة 12 من القانون التجاري الفرنسي للشركات أو إعادة تقييم حرة إذا ما سمحت التشريعات المحلية لبلد تواجد الشركة التابعة بذلك.

وإذا ما قامت شركة تابعة بعملية إعادة تقييم في حساباتها الفردية، المعالجة توجب إما إقصاءها من الحسابات المجمعة أو تطبيق إعادة تقييم على مجمل شركات المجمع حسب الشروط المدرجة في المادة 12 من القانون التجاري الفرنسي، في هذه الحالة إعادة التقييم يجب أن تقام وفق طريقة موحدة.

تكون عملية إعادة التقييم أكثر ضرورية عندما تتواجد الشركة التابعة في بلد ذات نسبة تضخم عالية.

تتم معالجة عملية إعادة التقييم بـ :

- إعادة تقييم الحساب في الميزانية.
- إعادة تسجيل القيمة الصافية لإعادة التقييم في حساب رأسمال الخاص.
- تقسيم فروقات إعادة التقييم بين حصة المجمع وحصة الأقلية.
- اهتلاك الأملاك حسب القيم المعاد تقييمها وتحديد القيم الزائدة والناقصة حسب أساس إعادة التقييم.

- **الترتيب المحاسبي لبعض عقود الإصدار :**

تنص الفقرة h من المادة 248-8 السالفة الذكر على أنه : "في حالة رأسمال مشكل بتطبيق عقد إصدار لم يسن لا التسديد بطلب المقرض أو تقديم أرباح إجبارية حتى في حالة خسارة أو عدم كفاية الأرباح، يمكن أن يقيد في الميزانية في حساب رأسمال الخاص".

1 - راجع : Eric Ropert, op-cit, p64.

• **حالة وجود قواعد تقديرية تم تعيينها بقوانين خاصة :**

حسب الفقرة i فإن : "العناصر الممتلكة من قبل هيئات تخضع لقواعد تقديرية معينة بقواعد خاصة، يمكن لها أن تحافظ على مستوى حساباتها المجمعة للقيم الناتجة من جراء تطبيقها لهاته القواعد الخاصة".

هذه الفقرة تشكل حالة خاصة لقاعدة التجانس، والنموذج الميداني الذي يظهر فيه ذلك هو حالة (SIVAC) أين قيمة Valeurs mobilières تسجل بقيمة آخر سعر صرف مسجل في البورصة.

• **نفقات الالتزامات على المدى الطويل مع العمال :**

"النفقات المتعلقة بالمعاشات (Retraite) وما شابهها (تعويض مغادرة العمل، التغطية الطبية...) لصالح العمال وأصحاب المعاش، الذين هم على عاتق الشركة يجب أن تحتاط لها (القيام باحتياطات) وتأخذ ذلك بعين الاعتبار في النتيجة وهذا في مدة نشاط العامل" (CNC....300).

محاسبة الالتزامات على المدى الطويل لصالح العمال هي القاعدة المتبعة في التجميع.

كما أن الشركة المدنية لخبراء محاسبين المختصة في مراجعة الحسابات والاستشارة المحاسبية (GIREC-ACS)، تدرج أهم المعالجات في[1] :

1 – معالجة العناصر الثابتة القابلة للاهتلاك (إعادة التقييم) :

يتم تقييد العناصر الثابتة القابلة للاهتلاك بالقيمة التاريخية أي بقيمة أو تسجيل (قيمة الحيازة، التصنيع، تاريخ إجراء العملية).

إذا ما أخذنا بعين الاعتبار لعمليات إعادة التقييم التي جرت في السنوات السابقة، فإن العمليتين الأولى والثانية كانت إجباريتين، أما عملية إعادة التقييم الثالثة فهي اختيارية. ولذا فالشركات التابعة إذا ما اختارت القيام بعملية إعادة التقييم الثالثة عكس ما هو متبع من قبل المجمع، فمعالجة حساباتها المعاد تقييمها تعتبر ضرورية.

24 ×		ح/ استثمارات	
	29 ×	ح/اهتلاك	
	13 ×	ح/ احتياطات التجميع (Réserves consolidés)	
		إعادة تقييم الاستثمارات	

1 - راجع : GIREC-ACS, Présentation générale de la procédure de consolidation , Séminaire, Alger du 05 au 10 juin 1999 p 26

2 – معالجة الاهتلاكات :

تعالج اهتلاكات الشركات التابعة عندما يقتضي الأمر ذلك وهذا من أجل تجانس سياسة اهتلاكاتها مع السياسة المتبعة من قبل المجمع، نفس الطريقة ومدة الاهتلاك لكل عنصر.

29		حـ/ اهتلاكـات		
	13	حـ/الاحتياطات التجميع		
29		حـ/ اهتلاكـات		
	682	حـ/أعباء الاهتلاكات		
		معالجة اهتلاكات الدورة		

3 – معالجة المؤونات[1]:

- تلغى مؤونات الحقوق الداخلية وبصفة إلزامية.
- تعالج مؤونات تدني قيم الأصول ومؤونات الأعباء والخسائر باتباع السياسة المحاسبية للمجمع.

49/39/19		حـ/ مؤونـات		
	13	حـ/الاحتياطات التجميع		
49/39/19		حـ/ مؤونات		
	699	حـ/أعباء استثنائية		
		معالجة مؤونات الدورة		

4 – فرق إعادة التقييم :

يرحل فرق إعادة التقييم سنويا إلى حساب إيرادات استثنائية وفق مدة اهتلاك النتائج من إعادة التقييم، ويعالج بنفس طريقة معالجة إعانات الاستثمار.

5 – معالجة الخسائر الجبائية :

يجب دراسة احتمال حسم الخسائر الجبائية من نتائج السنوات المقبلة بطريقة حذرة، وهذا بالتأكد خاصة من :

- الخسائر الجبائية الناتجة من خسائر استثنائية وغير هيكلية وليست متكررة.
- خسائر جبائية قابلة للحسم ناتجة من وضعية تطبيق ضريبي مستقبلي للأصول.
- الشركة لها إمكانيات كبيرة لتحقيق ربح مستقبلي.

1 - راجع : Noureddine Morsli, op-cit, p47.

إن المعالجات المحتملة للخسائر الجبائية يجب أن تتم على أساس احتمالات حذرة ذات مصداقية ومبررة.

يمكن تمثيل الخسائر الجبائية المحسومة من نتائج السنوات القادمة على أنها قرض ضريبي.

6 – معالجة إعانات الاستثمار :

يتم تحويل إعانات الاستثمار إلى إيرادات استثنائية بما يتناسب مع أعباء اهتلاكاتها، وهذا إلى غاية اهتلاكها النهائي، تقتضي معالجتها إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات (IBS).

140		حـ/ إعانات الاستثمار	×	
	147	حـ/إعانات مسجلة كإيرادات استثنائية		×
	789	حـ/ إيرادات استثنائية		×
		معالجة الإيرادات للدورة (ن)		
140		حـ/ إعانات الاستثمار		
	147	حـ/إعانات مسجلة كإيرادات استثنائية		
		معالجة إعانات الاستثمار للدورة (ن + 1)		
798		حـ/إيرادات استثنائية		
	147	حـ/إعانات مسجلة كإيرادات استثنائية		
		معالجة إعانات الاستثمار للدورة (ن + 1)		

المطلب الثالث : إقصاء العمليات البينية وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة

الفرع الأول : إقصاء العمليات البينية

تهدف عملية إقصاء العمليات البينية إلى إظهار العمليات والنتائج المحققة مع الآخرين، وهنا يمكننا أن نميز بين الإقصاءات التي ليس لها تأثير على النتيجة وإقصاءات لها تأثيـر على النتيجة.

- **على مستوى الميزانية :** يتم إقصاء الحقوق والديون المتبادلة بين شركات ذات نفس المجمع، وهذا مهما كانت نوعية الحق أو الدين، زبائن، موردون، ديون.

• **على مستوى جدول حسابات النتائج :** يتم إلغاء الإيرادات والنفقات الخاصة بشركات المجمع وبالخصوص عمليات الشراء والبيع، حيث يجب ألا يشمل رقم الأعمال المحقق على أي عملية متعلقة بالمعاملات الداخلية[1].

وقد تم التطرق إلى الحسابات البينية في كل قواعد التجميع المحاسبي :

- المادة 26 من التوجيهية الأوربية السابعة النقطة a1 و b.
- في فرنسا المادة 248-6 من القرار المؤرخ في 1967/03/23.
  PGC الصفحة II الفقرة 240 a و b.
- الفقرة 17 من المعيار 27 لـ IASC.
- وفي الولايات المتحدة ARB 51 الفقرة 6

أ – الإقصاءات بدون تأثير على النتيجة المجمعة : تلغى العمليات المحققة بين شركات المجمع، وهذا في سبيل إعطاء لقراء الوثائق المالية المجمعة الصورة الصادقة عن النشاط وعن وزن المجمع من الناحية الاقتصادية، إذ تعتبر هذه المرحلة ذات أهمية بالغة في مسار التجميع.

يتمثل هذا الإلغاء في التدفقات المتبادلة ذات المبالغ المتساوية ما بين شركتين تابعتين لنفس المجمع، كعمليات الشراء/البيع، النفقات/الإيرادات، الحقوق/الديون.

ويكون الإلغاء حسب طريقة التجميع على النحو التالي :

- عمليات تتم بين شركات مدمجة بإدماج كلي، فإن الحقوق والديون الداخلية وكذا الإيرادات والنفقات يجب أن تلغى بصفة إجمالية.

- عمليات تتم بين شركة مدمجة بإدماج نسبي وأخرى مدمجة بإدماج كل :

في هذه الحالة تلغى الديون والحقوق المتبادلة والإيرادات والنفقات الداخلية في حدود نسبة الشركة المدمجة إدماجا نسبيا، والفرق بين القيمة الملغاة وقيمة الديون والحقوق الباقية تقيد على أساس أنها ديون أو حقوق باتجاه الغير.

- عمليات تتم بين شركتين مدمجتين بإدماج نسبي :

يتم تحديد الإقصاء بنسبة المساهمة الأقل قيمة، كما تجدر الإشارة أن كل هذه الإلغاءات ليس لها أي تأثير على النتيجة ولذا فلا يتم تسجيل أي ضريبة مؤجلة.

1 - راجع : J. Y. Eglement, op-cit, p96.

جدول رقم 10 : كيفية إلغاء العمليات الداخلية (حقوق/ديون)[1].

الشركات المعنية		الإقصاء (حقوق/ديون)
إدماج إجمالي	إدماج إجمالي	كليا
إدماج إجمالي	إدماج نسبي	في حدود نسبة إدماج الشركة المدمجة نسبيا
إدماج نسبي	إدماج نسبي	أقل قيمة نسبة المساهمة

المصدر : Jean Raffegau, P. Dufils, J. Corre, Comptes consolidés , Francis Lefebvre, 1998, p281**.**

يتم استعمال نفس مبدأ الإلغاء سواء تعلق الأمر بحسابات (الحقوق/ديون) أو بحساب (الإيرادات/النفقات).

ب – إقصاءات لها تأثير على النتيجة :

تتمثل هذه الإقصاءات في العمليات الداخلية التالية :

– إلغاء النتائج الداخلية[2] :

يمكن أن نستخلص في عملية إلغاء النتائج الداخلية الحالات التالية :

- عمليات تتم بين شركات مجمعة وفق طريقة الإدماج الكلي : تقصى الأرباح والخسائر بصفة إجمالية ثم يتم تقسيمها بين حصة شركة الأم وحصة الأقلية للشركات المعنية بالنتائج.

- عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي وشركات المجمعة بإدماج كلي : في حالة عملية بيع التي تتم من الشركة المدمجة كليا إلى الشركة المدمجة نسبيا، الإقصاء يتم في حدود نسبة إدماج الشركة المدمجة نسبيا ونفس النسبة تأخذ عندما يتم البيع من الشركة المدمجة نسبيا إلى شركة مدمجة كليا.

- عمليات تتم بين شركات مجمعة بإدماج نسبي : في حالة عمليات بين شركتين مدمجتين نسبيا الإقصاء محدد بأقل نسبة مساهمة.

- عمليات تتم بين شركات في وضع التكافؤ والشركات المدمجة بإدماج كلي أو نسبي : النتائج الداخلية المدرجة في حسابات الناجمة من خلال عمليات محققة بين شركات هي في وضع تكافؤ وشركات مدمجة بإدماج كلي تقصى في حدود نسبة مساهمة شركة الأم في رأسمال الشركة التي هي في وضع تكافؤ.

---

1 - راجع : Jean Raffegau, P. Dufils, J. Corre, D. Menonville, op-cit, p281.

2 - تم التطرق إلى الإقصاءات للحسابات البينية في كل قواعد التجمع المحاسبي :

- المادة 26 من التوجيهية الأوروبية السابعة النقطة a1 و b.
- في فرنسا المادة 248-6 من القرار المؤرخ في 1967/03/23، PGC الصفحة II الفقرة 240 a و b.
- الفقرة 17 من معيار 27 لـ IASC.
- في الولايات المتحدة ARB 51 الفقرة 6.

وكذلك العمليات المحققة بين شركات مدمجة نسبيا وأخرى في وضع تكافؤ تقصى في حدود ضرب نسبتي المساهمة.

وتجدر الإشارة أنه يتم الإقصاء إلا إذا كانت العمليات لها أهمية بارزة.

– إلغاء الأرباح الموزعة داخليًا[1] :

يجب أن تلغى من نتائج الدورة حصص الأرباح الموزعة من قبل شركة المجمعة المسجلة في حسابات نتائج شركة الأم، وكذلك يتم إلغاء الأرباح المتعلقة بالسنوات الماضية التي تم تسجيلها في الاحتياطات.

– إلغاء الأرباح الداخلية المسجلة في عملية بيع المخزون :

ينجم عن عملية بيع المخزون بين شركات المجمع هامش ربح يقيد في حساباتها الفردية، ولهذا يجب أن يلغى من حساب المخزون النهائي ومن النتيجة والاحتياطات للشركة التي تقوم بعملية بيع المخزون.

هذا النوع من الإلغاء يستوجب الخطوات التالية :

- تعيين المخزون لدى المشتري.
- تحديد نسبة الهامش.
- حساب قيمة الهامش للدورة والدورة السابقة.
- تقييد حسابات إلغاء هامش المخزون لدى البائع والمشتري، ويتم هذا حسب طريقة التجميع المتبعة.
- في طريقة الإدماج الكلي : الإلغاء الإجمالي للهامش.
- في طريقة الإدماج النسبي : الإلغاء محدد بنسبة المساهمة.
- في طريقة الوضع في التكافؤ : الإلغاء يتم من أجل تقويم رأسمال الخاص ونتائج الشركات التي هي في وضع التكافؤ.

– إلغاء المؤونات الداخلية :

يمكن أن تقوم إحدى شركات المجمع بتشكيل مؤونة تحسبا لمواجهة خسارة محتملة من جراء معاملاتها مع شركة أخرى من نفس المجمع، لذا يجب أن تلغى مؤونات للأعباء والخسائر من الحسابات المجمعة.

1 - تم النص على مبدأ إلغاء الأرباح الموزعة داخليا في :

- فرنسا المادة 248-6 d من قرار 67/03/23.
- معيار 27 الفقرة 17 و 18 لـ IASC.
- المعيار الأمريكي ARB 51 6.

وفي هذه الحالة يمكن أن تشكل المؤونات المعنية إما لنقصان قيمة سندات المساهمة أو في حالة وجود خسائر محتملة، أو في حالة عدم التأكد من الحقوق الداخلية المسجلة.

– إلغاء فائض قيمة التنازل عن الأصول الثابتة :

يجب إلغاء القيم الموجبة الناتجة من عملية التنازل عن الأصول الثابتة بين شركات المجمع، وهذا عن طريق تسجيلها بقيمتها التاريخية.

القيمة المضافة المحققة خلال الدورة تقصى من النتيجة والقيمة المضافة المحققة خلال الدورة السابقة إن وجدت تلغى من الاحتياطات.

ويطبق الإقصاء حسب طريقة التجميع، وهذا على النحو التالي :

- في طريقة التكامل الكلي : إلغاء كلي.
- في طريقة التكامل النسبي : إقصاء محدد بنسبة المساهمة.
- في طريقة الوضع في التكافؤ : إقصاءات تتم من أجل تقديم رأسمال الخاص واحتياطات الشركات المعنية.

وفي حالة التنازل الداخلي الذي ينجم عنه خسارة في حسابات الشركة المتنازلة، يجب في هذه الحالة إلغاء هذه الخسارة من حساباتها[1].

الفرع الثاني : توزيع رؤوس الأموال الخاصة

تعتبر مرحلة توزيع رؤوس الأموال قلب التجميع، وهذا راجع لكون عملية التجميع هي استبدال أوراق المساهمة المالية بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة، ويلاحظ أنه لا توجد دائما مساواة بين قيمة أوراق المساهمة المالية وما يعادلها.

ولذا يجب في هذه المرحلة من التجميع :

- من التأكد أولاً من المساواة ما بين قيمة أوراق المساهمة المالية والجزء من رأس المال الخاص للشركات الخاضعة للتجميع عند دخول هذه الأخيرة في مرحلة التجميع، والفرق الذي ينشأ ما بين هاتين القيمتين يسمى "فرق التجميع الأول".
- كما يجب استبدال قيمة أوراق المساهمة المالية بالجزء الخاص برؤوس الأموال التابع للشركات الداخلة في محيط التجميع.

أ – فرق التجميع الأول :

1 - تم النص على هذه القاعدة في كل من :
- الفقرة 18/17 من المعيار 27 لـ IASC.
- PCG الصفحة II الفقرة 241 b.
- المادة 248-6 d من القرار المؤرخ في 1967/03/23.
- التوجيهية الأوربية السابعة المادة 26 الفقرة C1.

إن معالجة سندات المساهمة توجب مقارنة قيمة الحيازة بقيمة حصة الشركة الأم في الأصول الصافية للشركات المجمعة، ويمكن أن نعرفه كالتالي :

"يطلق على فرق التجميع الأول الفرق المحقق عند دخول الشركة في محيط التجميع ما بين تكلفة الحصول على أوراق المساهمة المالية وحصة الشركة المالكة لها داخل رؤوس أموالها الخاصة، بما فيها نتيجة الدورة المتحصل عليها في ذلك التاريخ".

وحسب تعريف آخر :

"إن الفرق المسجل عند دخول الشركة في محيط التجميع الناتج عن تكلفة تحصيل السندات وحصة الشركة القابضة في رؤوس الأموال الخاصة للشركة أو في المساهمة بما فيها نتيجة النشاط في هذا التاريخ، يشكل الفرق الأول للتجميع"[1].

يمثل فرق التجميع الأول كل من :

- فرق التقييم ويكون إما موجبا أو سالبا، ويضم بعض عناصر الأصول المعرفة (مباني، محل تجاري،...) التي أعيد تقييمها للتمكن من إرجاعها إلى القيمة المأخـوذة لتحديـد القيمـة الإجماليـة للشركة.

- فرق التحصيل والذي يمكن أن يكون :

• إما موجبا عندما يكون فرق التحصيل أكبر من القيمة المعادة التقديـر لعناصـر الأصـول، في هذه الحالة يسجل ضمن أصول الميزانية ويمثل "مكافأة" دفعتها الشركـة للحصـول على تلـك السندات.

• أو سالبا : وغالبا ما يأخذ صفة مؤونة الخسائر ونسجله ضمن الخصوم.

فحسب المادة 3-D248 من مرسوم فيفري لسنة 1986 :

"فرق التجميع الأول لشركة موزع داخل الحسابات الخاصة والتابعة للميزانية المجمعة، فالجزء الذي لم يتم توزيعه لهذا الفرق يسجل في حساب خاص للأصول أو الخصوم للميزانية المجمعة".

وحسب المادة 7 من القرار المؤرخ في 19 أكتوبر سنة 1999، فإنه ينقسم فرق التجميع الأول إلى فرق التقييم وفرق التحصيل :

يخص فرق التقييم العناصر المعرفة التي أعيد تقييمها حسب القيمة المحتفظ بها لتحديد القيمة الإجمالية للشركة المجمعة.

ويخص فرق التحصيل الرصيد غير المخصص.

يسجل فرق التحصيل في أصول الميزانية إذا كان إيجابيا، ويمثل المكافأة المسددة للحصول على السندات.

1 - الجريدة الرسمية رقم 87 لـ 8 ديسمبر 1999، ص12.

وفي حالة ما إذا كان سالبا يسجل في خصوم الميزانية، ويمثل مؤونة الأخطار.

كما أنه ينقل الرصيد غير المخصص إلى النتيجـة وفقًـا لمخطـط الاهتـلاك أو استرجـاع المؤونة[1].

وحسب CNC بفرنسا : "إن فرق التحصيل ما هو إلا القيمة المتبقية، ومن الصعب متابعة تطور قيمته في الزمان، وهذا الذي يؤدي إلى توزيعه على المدة المأخوذة أصليا لحساب المردودية الكلية للاستثمار". ففرق التحصيل يعتبر استثمارا حقيقيا ويجب أن يكون موضوع مخطط اهتلاك اقتصادي.

وأما عن فرق التقييم فبما أنه مرتبط بعناصر معروفة، فهذا يعني أن طريقة تقييم العناصر كان دقيقًا وسمح بمتابعة تطور القيمة ومدة الاهتلاك عبر الزمان.

ب – معالجة فرق التقييم :

هناك إمكانيتان لمعالجة فرق التقييم :

- إما أن تسجل الشركة الأم زيادات القيم بمعدل 100% مع أنها لا تملك معدل 100% في الشركة التابعة، فيجب حينئذٍ تسجيل فوائد الأقلية في أصول الميزانية (حالة الإدماج الكلي فقط).
- إما أن تسجل الشركة الأم زيادات القيم إلا في حدود معدل المساهمة.

ومن هنا يمكن أن يكون التسجيل المحاسبي إما :

- بتصحيح قيمة الاستثمارات والتسجيل في جانب الخصوم لاحتياطي إعادة التقييم.
- أو بتصحيح قيمة الاستثمارات بإنقاص قيمة سندات المساهمة.

ج – معالجة فرق التحصيل :

يتم تسجيل فرق التحصيل في حدود المعدل المتعلق بالشركة المالكة وبمعنى آخر فلا نسجل إلا حصة فوائد الأقلية في أصول الميزانية، وهنا نسجل حالتين :

- فرق تحصيل موجب : يسجل فرث التحصيل في أصول الميزانية ويشكل المكافأة المسددة للحصول على السندات.

وحسب المادة 30 فقرة 2 من التوجيهية الأوربية السابعة فإنه : "يمكن للدول الأعضاء أن تسمح بالخصم الفوري للفرق الموجب المجمع بطريقة ظاهرة في الاحتياطات". وبمعنى آخر يمكن إجراء الخصم الكلي للفرق من رؤوس الأموال الخاصة.

- وفي حالة ما إذا كان سالبا يسجل في خصوم الميزانية ويمثل مؤونة الأخطار.

---

1 - الجريدة الرسمية رقم 91 لـ 22 ديسمبر 1999، ص12-13.

وحسب التوجيهية الأوربية السابعة يجب إعادة إدراجه في حساب النتائج، وهذا إما لتعويض ضعف نتائج مستقبلية، أو لتغطية أعباء أو نقصان القيمة.

أما إذا كان فرق التحصيل سلبي، وفي نفس الوقت يوجد فرق تقدير، فهذا الأخير يجب أن يخفض حتى نصل إلى الامتصاص الكلي لفرق التحصيل السلبي، وإذا ظل فرق التحصيل سلبي بعد ذلك يجب تكوين مؤونة.

تهدف عملية التجميع إلى إحلال العناصر التي تنتسب إليها في حسابات الشركة التابعة محل أوراق المساهمة المالية، فيتم تبديل هذه الأوراق المساهمة المالية بالحصة التي تقابلها من رؤوس الأموال الخاصة، وبذلك تقصى أوراق المساهمة المالية وتحدد الحصة التي تتعلق بالمجمع والحصة الخاصة لفوائد الأقلية.

بصفة عامة تطبق عملية إقصاء سندات المساهمة باختلاف طريقة التجميع وهذا كما يلي[1]:

- **في حالة الإدماج الإجمالي :** فتسلسل العمليات بالنسبة إلى رأسمال الشركة التابعة.

- تحقيق فوائد الأقلية الخاصة بمعدل فائدة خارج المجمع داخل رأسمال مضافًا إليه الاحتياطات ونتيجة الشركة التابعة المجمعة.

- تسجل فوائد الأغلبية بداخل رأسمال، الاحتياطات والنتيجة.

- **في حالة الإدماج النسبي :**

- إقصاء أوراق المساهمة المنسوبة إلى رأسمال الشركة التابعة.

- تسجيل فوائد الأغلبية داخل رأسمال، الاحتياطات والنتيجة (في حالة الإدماج النسبي فلا يكون هناك تسجيل فوائد الأقلية لأن حصة الحسابات التابعة للمجمع تجمع عند الإدماج).

- **في حالة الوضع في التكافؤ :** لا يوجد توزيع رؤوس الأموال الخاصة ولا إقصاء لأوراق المساهمة المالية، فهذا الأسلوب يتفق مع منطق مختلف، بما أنه يقوم على استبدال تكلفة اكتساب السندات بالقيمة المحاسبية التي تنتسب أليها داخل رؤوس الأموال الخاصة للشركة التابعة (بما فيها النتيجة)، فتخضع أوراق المساهمة المالية إلى إعادة تقييم.

خلاصة المبحث الثالث :

تنسق مصلحة التجميع عملية تجميع الحسابات، وهذا أولاً عن طريق إجراء عملية مقاربة للحسابات بين جميع الشركات الداخلة في نطاق التجميع، ومن خلال هذه العملية يتم تحديد العمليات

1 - راجع : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, op-cit, p215.

البينية التي تقصى لتحديد النتيجة، وتقوم مصلحة التجميع بمعالجة الحسابات وإتمام الخطوات الأخرى، وهذا بمراعاة الطريقة المستعملة من الطرق الثلاثة السالفة الذكر.

وعلى العموم يمكننا تلخيص هذه العملية في الإجراءات التالية :

الشكل رقم 20 : الإجراءات الخاصة بعملية التجميع.

الحسابات الاجتماعية الخاصة بالمؤسسات الداخلة في محيط التجميع

المرحلة 1

التجانس
- إعادة التصنيف إن كانت هناك فروقات في تقديم الحسابات الاجتماعية
- معالجات إذا كانت الحسابات الاجتماعية تستعمل قواعد وأساليب تقييم مختلفة
- تحويل حسابات الشركات التابعة القاطنة في الخارج

المرحلة 2

الإدماج
- حسابات الميزانية
- حسابات النتائج

المرحلة 3

الإقصاءات
- إقصاء العمليات بدون تأثير على النتيجة
- إقصاء العمليات المتناظرة مع تأثير على النتيجة
- معالجة فرق التجميع الأول

المرحلة 4

توزيع رؤوس الأموال ما بين المجمـع وخـارج المجمـع
- إقصاء أوراق المساهمة المالية
- فرق التجميع الأول
- توزيع رؤوس الأموال

إقامة البيانات المجمعة :
- ميزانية مجمعة
- حسابات نتائج المجمع
- ملاحق للحسابات المجمعة

المصدر : Jean Montier, Gilles Scognamiglio, op-cit, p92.

خلاصة الفصل الأول :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى المراحل العملية للتجميع حيث تبدأ من عملية تحديد كل الشركات الداخلة في نطاق التجميع والشركات الواجب إبعادها من محيط التجميع وهذا ما يمكن إحداث الهيكل التنظيمي للمجمع، وبعد ذلك يأتي دور تحديد كل شركة داخلة في نطاق التجميع وأساليب التجميع المطبقة على كل شركة منها، وهذا كما رأينا حسب نسبة مساهمة الشركة الأم في كل شركة تابعة، وفي كل عملية تحضير لعملية التجميع تقوم مصالح التجميع على مستوى كل الشركات المنتمية للمجمع بالقيام بعملية مقاربة الحسابات، حيث تعتبر كعملية جوهرية في تحديد العمليات البينية وتصحيحها، وهذا راجع لكون الحسابات المجمعة تقوم بإقصاء كل العمليات المتبادلة ما بين شركات المجمع وإلاّ كانت هاته الأخيرة خاطئة.

وبعد أن تجمع كل الحسابات يتم إقصاء العمليات البينية، ثم تخضع الحسابات المجمعة إلى عملية معالجة التي تهدف إلى إعطاء صورة صادقة للوزن الاقتصادي الخاص بمجموعة هذه الشركات، وهنا يتعين تطبيق الدليل التطبيقي الخاص بكل مجمع وهذا حسب القوانين المطبقة في الدولة التي تقيم فيها شركة الأم.

وأخيرا تطبق عملية توزيع رؤوس الأموال التـي تعتبـر قلـب التجميـع، لأن أحـد أسـس التجميع هو إحلال محل أوراق المساهمة المالية، الجزء المقابل لهـا مـن رؤوس أمـوال الشركـات المجمعة.

الفصل الثاني
النظام الجبائي لمجمع الشركات

مدخـل :

إن حقيقة مجمع الشركات كوحدة اقتصادية، جعل المشرع الجبائي يضع أنظمة خاصة بها، تضمن عدم عرقلة عمل المجمعات، سواء على المستوى الداخلي أو المستوي العالمي، ففي فرنسا فإن تطبيق مبدأ إقليمية الضريبة والاستقلالية القانونية للأشخاص الخاضعين إلى غاية سنة 1985، جعل من هذا النظام متأخرا عن البلدان الأنجلوسكسونية في تطبيق نظام توحيد الحسابات، كما هو الحال في الدول المتقدمة الأخرى (أمريكا وألمانيا).

وعلى العموم فإن أهم ما يميز النظام الجبائي في دول الاتحاد الأوربي هو اعترافها بهذا التنظيم ومعاملته معاملة خاصة تضمن له أن يلعب دورا أساسيا في تطور اقتصادياتها، نظام الاندماج الجبائي الذي يسمح بإجراء مقاصد شاملة ونظام الشركة الأم والشركة التابعة وحتى توسيع تطبيقه على مستوى التوجيهية الأوربية السابعة ونظام الربح العالمي والربح الموحد الذي يطبق بتسريح من السلطات المختصة.

وفي الجزائر تم تقنين نظام خاص بمجمع الشركـات بموجـب أحكـام الأمـر رقـم 96-31 لـ (1996/12/30) والمتضمن لقانون الماليـة لسنـة 1997 فـي مادتـه 14، وبمقتضـاه أصبحـت الشركـة الأم تمثل المكلف الوحيد بالضريبة على الأرباح المحققة بدلاً من كل الشركات التابعة كل على حدة.

أما عن الدول الأخرى للمغرب العربي، نجد أن تونس لها تشريع خاص يسمح بتطبيق نظام للاندماج الجبائي، بموجه تجرى مقاصة للأرباح والخسائر على مستوى نفس المجمع، وهذا منذ صدور القانون 117 لسنة 2001 والمؤرخ في 06 ديسمبر 2001، أما المغرب فلا يوجد نظام للإدماج الجبائي خاص بمجمع الشركات كما هو الحال في الجزائر وتونس.

وفيما يلي سنتعرض بالتفصيل لكل ذلك : انطلاقًا من الفصل المبحث الأول أين سندرس نظام مجمع الشركات في فرنسا ثم في دول الاتحاد الأوربي في المبحث الثاني، لنخرج في الأخير لدراسة حالة التشريع الجبائي لمجمع الشركات في دول الاتحاد المغاربي (الجزائر وتونس).

المبحث الأول : النظام الجبائي لمجمع الشركات في فرنسا

• توطئة :

وضع المشرع الفرنسي ثلاثة أنظمة أساسية خاصة بمجمع الشركات، لكي لا يعرقل المجمعات سواء على المستوى الداخلي أو العالمي، وهي :

- نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة والذي يهدف إلى إلغاء الازدواج الضريبي للأرباح المحققة لشركات تابعة مقيمة في بلدان تختلف عن بلد إقامة الشركة الأم.
- نظام الربح العالمي والربح الموحد الذي يشمل مجال تطبيقه الأرباح المحققة في الخارج، وهذا عكس مبدأ إقليمية الضريبة.
- نظام الاندماج الجبائي الذي يسمح بإجراء مقاصة شاملة للأرباح والخسائر بين الشركات المنتمية لنفس المجمع.

المطلب الأول : نظام شركة الأم وشركاتها التابعة*:

تم وضع هذا النظام حيز التطبيق لأول مرة في فرنسا سنة 1920، وقد تم تعديله بالقانون رقم 566-65 لـ 12 جويلية سنة 1962، ثم بعد ذلك في سنوات 1978، 1982، 1989 و 1992.

يهدف نظام شركة الأم وشركاتها التابعة لإلغاء الازدواج الضريبي* للأرباح المحققة من طرف الشركات التابعة والموزعة للشركة الأم، ولهذا وككل نظام فهو يلزم توفر شروط حتى تتمكن المجمعات من الاستفادة من مزاياه.

الفرع الأول : الشروط اللازمة

حسب أحكام المادة 145 من القانون العام للضرائب، فإنه يجب على الشركة الأم أن تمتلك مساهمة في رأسمال الشركة التابعة والتي من خلالها تتمكن من ممارسة تأثيرا ملحوظًا على مستوى التسيير :

- على الأقل المساهمة تساوي نسبة 5% من الرأسمال (إلى غاية 2001 أحكام المادة 145 من القانون العام، الضرائب كانت توجب حيازة نسبة 10% على الأقل من رأسمال الشركة التابعة).
- الشركة الأم تحافظ على الأسهم المكتسبة لمدة سنتين، على أن تكون الأسهم اسمية (وتتم العملية عن طريق مؤسسة مالية معتمدة).
- كما أن هذا النظام لا يطبق سوى على الشركات الخاضعة للضريبة على الأرباح (IS).

* Régime de société mère et filiales.
* Double impositions.

- يمكن أن تكون الشركة الأم شركة فرنسية أو أجنبية (بشرط أن تكون خاضعة للضريبة على الشركات في فرنسا).

أما عن الشركات التابعة فيمكن أن تكون فرنسية أم أجنبية.

الفرع الثاني : آلية تطبيقه Le fonctionnement du régime

تنص المادة 216 من قانون الضرائب العام (CGI)، أن الأرباح الموزعة من الشركات التابعة لصالح الشركة الأم معفاة من الضريبة على الشركات (IS)، وهذا بغرض إلغاء الازدواج الضريبي.

ولفهم مزايا هذا النظام وطريقة تطبيقه تجري دراسة مقارنة بين شركة تابعة تطبق هذا النظام وأخرى لا تطبقه.

جدول رقم 11 : مزايا نظام الشركة الام والشركات التابعة.

شركة تابعـة			شركة غير تابعـة		
الضريبة على الشركات	%41,6 = IS	%31,33 = IS	**الضريبة على الشركات**	%41,6 = IS	%31,33 = IS
الربح قبل فرض الضريبة	200	200	الربح قبل فرض الضريبة	200	200
IS -	-83,2	62,66	IS	-83,2	- 62,66
+ L'avoir fiscal	+58,4	+68,67	+ L'avoir fiscal	+58,4	+68,67
تتحصل على الشركة الأم على :	116,8	137,34	تتحصل الشركة صاحبة الأسهم :	116,8	137,34
			+ L'avoir fiscal	+ 58,4	+68,67
أرباح معفاة	-116,8	-137,34	41,6 × (58,4 + 116,8) = IS	72,88	
IS	0	0	31,33×(68,62 + 137,34) = IS		64,54
			- avoir fiscal	-58,4	-68,67
			IS خام	14,48	- (4,3)'
الأعباء الجبائية العامة	200 / 83,2 = %41,6	200 / 62,66 = %31,33	الأعباء الجبائية العامة	14,48+83,2 / 200 = %48,84	

المصدر : Christine Colette, Gestion fiscale des entreprises , édition Ellipses, France 1999, p193.

من خلال هذا المثال التوضيحي نستنتج أنه في أول وهلة يمكن اعتبار نظام الشركات الأم والشركات التابعة يعطي امتيازا أكبر من نظام القانون العام، لأنه يسمح بإعفاء الأرباح الموزعة، ولكن ميدانيا ونظرا لتدني نسبة الضريبة على الشركات مما سيلغي بصفة تلقائية الازدواج الضريبي على الأرباح الموزعة[1].

1 - راجع : Christine Colette, Gestion fiscale des entreprises , édition Ellipses, France 1999, p193.

المطلب الثاني : نظام الربح العالمي والربح المجمع*

أحس المشرع الفرنسي بضرورة إحلال نظام جبائي جديد يأخذ بعين الاعتبار التطور الاقتصادي المحلي والدولي، فعلى المستوى المحلي فإن مبدأ المجال الإقليمي للضريبة* يعد كحاجز أمام تكتل وتوسع الشركات الفرنسية نحو الخارج. أما على المستوى الخارجي فإن تبني الدول الأوربية والولايات المتحدة لنظام الأرباح العالمية والأرباح المجمعة جعل الشركات العالمية الكبرى تميل أكثر نحو هاته البلدان.

ولهذا، ولمعالجة هذه الوضعية تم إصدار قانون في 12 جويلية من سنة 1965 في مادته 22 يضع حيز التنفيذ لنظام جديد خاص بمجمعات الشركات يعرف بنظام الأرباح المجمعة والأرباح العالمية[1].

الفرع الأول : تعريفه

وفق أحكام المادة 209 من القانون العام للضرائب (CGI) فإنه بإمكان الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات (IS) والحاصلة على اعتماد من قبل وزارة الاقتصاد والمالية بأن تدخل في الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة نتائج استغلالاتها المباشرة وغير المباشرة المتواجدة في فرنسا أو في الخارج.

لذلك فهذا النظام يهدف لإلغاء الازدواج الضريبي في داخل نفس المجمع وهذا عن طريق إمكانية إجراء مقاصة بين الأرباح والخسائر المحققة سواء في الداخل أو في الخارج على مستوى نفس المجمع، وهذا بإخضاع ضريبي على نتيجة إجمالية وليس على نتيجة كل شركة على حدة[2].

إن عملية إجراء مقاصة بين أرباح وخسائر الشركات المتواجدة خاصة في الخارج يمكن أن تحدث آثارا سلبية. وهذا ما يفسر وجوب طلب الاعتماد من وزارة الاقتصاد والمالية وبعدها يتم تطبيقه (مثلاً في سنة 2002 هذا النظام كلف الخزينة العمومية خسارة قدرت بـ 847 مليون أورو).

وكأهم التعديلات الأخيرة التي مست هذا النظام نذكر منها :

- المرسوم رقم 91 – 1265 لـ 16 ديسمبر 1991 وتمم بالقرار لـ 7 فيفري 1992
- المرسوم رقم 97 – 1227 الموافق لـ 26 ديسمبر 1997.

وكذلك التعليمة الإدارية لـ 16 مارس 1995 المنشورة في الجريدة الرسمية BOI 4H – 4 – 95 لـ 31 مارس 1995.

* Régime du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé.
* Principe de la territorialité de l’impôt.

1 - راجع : Maggy Parienté, op-cit, p168.

2 - راجع : Brunu Ghoutière, Les impôts dans les affaires internationale, trente études pratiques, édition Francis Lefebvre, France 2001, p300.

• **نظام الربح العالمي :** يسمح للشركات المعتمدة بإضافة لنتائجها المحققة في فرنسا نتائج استغلالاتها المباشرة (فروع، مكاتب) المشار إليها في المادة 134 – A الملحق II من القانون العام للضرائب.

• **نظام الربح المجمع :** بالإضافة إلى ما يمكن أن تحققه الشركات في نظام الربح العالمي، يتسنى للشركة الأم وفق هذا النظام بأن تأخذ كذلك في حساب وعائها الخاضع للضريبة نتائج الشركات التابعة التي تمتاز بشخصية معنوية مستقلة.

الفرع الثاني : شروط الحصول على الاعتماد ومدته

بصفة عامة يوجب التشريع الفرنسي لتطبيق نظام الربح العالمي والربح المجمع الشروط التالية :

- التحصل على اعتماد والذي يرتبط بتحقق شروط خاصة والمتمثلة في كيفية إنشاء الميزانيات الافتتاحية.

- ترجمة الميزانيات التي وضعت بلغة أجنبية.

- مع إدراج في ملف طلب (تعهدات) تسريح باسم كل شركة تابعة تسمح من خلاله بمبدأ مقاصة النتائج.

وكذا تتعهد بالسماح لإدارة الضرائب بالقيام بمراقبة (ميدانية) إذا أرادت ذلك.

- تقر التعليمة الإدارية لـ 95/03/16 أن الاعتماد لا يقدم سوى للمجمعات التي لها تمركز في دول مختلفة وتحقق بذلك رقم أعمال مهم بالخارج.

منذ سنة 1991 حددت مدة الاعتماد بـ 5 سنوات قابلة للتجديد، قبل هذا التاريخ لم يتم تحديد أية مدة وفق نص تشريعي ولكن ميدانيا الاعتماد كان يقدم كل 5 سنوات وهو غير رجعي حيث لا يمكن للشركة الحائزة على الاعتماد العدول عن تطبيقه خلال كل هذه المدة إلا في حالة تغير في نسبة (IS) بأكثر من 5 نقاط.

كما أن للإدارة إمكانية إلغاء الاعتماد المقدم في الحالتين التاليتين :

- في حالة عدم احترام الالتزامات التي تم التقيد بها أثناء طلب الاعتماد

- أو عدم قبول إدارية للشركات حسب المادة 1576 من قانون الضرائب العام.

كما يجب أن يتوفر شرط نسبة المساهمة، الذي يجب أن تتعدى نسبة 50%، إلا في حالة أن المشرع المحلي أين تقيم الشركة التابعة يقر بنسبة أكبر من ذلك، أو إذا نصت معاهدة دولية على نسبة أقل.

وفيما يتعلق بمجال تطبيق هذا النظام فهو يشترط ويلزم أن[1]:

- كل الشركات التابعة والاستغلالات المباشرة والغير المباشرة أن تفتح حساباتها وتقفلها في نفس التاريخ

---

1 - راجع : Anonyme, le régime des groupes de sociétés, http://www.fiscalonline.com/da_regime_société_inère.htm.

- لا يدخل الاعتماد حيّز التطبيق سوى في الدورة التي تلي دورة الحيازة عليه
- كما يجب على الشركة المعتمدة أن تصرح بمجال التجميع الجبائي بصفة دائمة (دخول أو خروج الشركات التابعة من مجال التجميع).

الفرع الثالث : طريقة حساب النتيجة الإجمالية

لحساب الوعاء الخاضع للضريبة تقوم الشركة الأم المعتمدة بجمع نتائج الشركات المجمعة بما فيها نتائجها وهذا وفق الشروط والقواعد الفرنسية، كما يتم إدراج القيم المضافة والقيم الناقصة الخاصة باستغلالاتها وشركاتها التابعة الفرنسية والأجنبية، عن طريق الأخذ بعين الاعتبار نسبة المساهمة في كل شركة.

فإذا كانت النتيجة المسجلة للمجمع إيجابية، فهي تخضع للضريبة، وفي الحالة المعاكسة تعتبر كعبء قابل للخصم من النتائج الإيجابية المحققة خلال السنوات اللاحقة إلى غاية السنة الخامسة.

إن كل من النظامين، الربح العالمي والربح المجمع يبقيا كخيارين أمام مجمعات الشركات، على أن يتم طلب الاعتماد من وزارة الاقتصاد والمالية الصالح لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد، ولا تتحصل عليه إلا المجمعات الكبرى التي تلعب دورا بارزا في مجال التصدير[1].

ونظرا لإلزامية الحصول على الاعتماد من الوزارة الوصية، أثر ذلك على النظام الجبائي الفرنسي الذي ليس في مصاف الدول المتقدمة، وهذا ما ألزم على تبني نظام جديد أكثر تماشيا مع متطلبات التطور الاقتصادي.

المطلب الثالث : نظام الاندماج الجبائي*:

على عكس نظام الأرباح المجمعة والأرباح العالمية الذي لا يطبق إلا بالتحصل على اعتماد من الوزارة الوصية، فنظام الاندماج الجبائي يطبق بصفة اختيارية على شركات الأموال الخاضعة للضريبة على الأرباح، كما أنه يسمح للشركات الفرنسية المالكة لأسهم شركات أخرى تعرف بشركاتها التابعة على أن تقدر نسبة الحيازة على الأقل 95%[2].

وقد سمح تبني هذا النظام بالتحاق التشريع الفرنسي بمصاف أغلبية تشريعات الدول المصنعة، التي عرفت مثل هذا النظام من قبل (ألمانيا، بريطانيا والولايات المتحدة).

تم تقنين الأحكام الجبائية بالنظام الجديد لمجمع الشركات في فرنسا في المادة A223 من قانون الضرائب العام، حيث أنه ومنذ دخوله حيز التنفيذ شهد الاقتصاد الفرنسي تشكل لأكثر من 5000 مجمع شركات خاضع لهذا النظام.

1 - راجع : Philippe Bonafoux, Lamy fiscal , edition Lamy, France 1999, p684.

* Régime du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé.

2 - راجع : Christine Colette, op-cit, p199.

- حيث يمكن لهذا النظام أن يحمي المجمعات من خلال إقصائه للعمليات البينية.

- ويحقق في نفس الوقت اقتصاد ضريبي، وهذا بفضل إجراء مقاصة بين الأعباء والإيرادات لمجموع النتائج الخاصة بشركات المجمع[1].

الفرع الأول : الشروط العامة

يوجد ثلاثة شروط رئيسية من أجل الدخول في نطاق الاندماج الجبائي :

أ – الشروط الواجبة من أجل تطبيق الاندماج الجبائي :

- يجب أن تخضع الشركات للضريبة على الأرباح (IS).

- مدة الدورة تساوي 12 شهرا وتوافق مدة الدورة للشركات الأخرى.

غير أن أحكام المادة 97 من قانون المالية لسنـة 2004 (رقـم 2003-1311) الموافـق لـ 30 ديسمبر 2003) عدلت هذا الشرط حيث أصبح بإمكان مدة الدورة للشركات أن تكون أكبر أو أقل من 12 شهرا، أو حتى أنه يمكن أن تكون مدة الدورة للمجمع تختلف عن مدة الدورة للشركات التابعة (التعليمة رقم 4H-2-05 لـ 19 جويلية 2005)[2].

ب – الشروط الخاصة بالشركة الأم :

- أن تتوفر فيها الشروط السالفة الذكر.

- لها على الأقل شركة تابعة.

- أن لا يمتلك رأسمالها بنسبة على الأقل تساوي 95% بطريقة مباشرة أو ذغير مباشرة من قبل شركة فرنسية خاضعة للضريبة[3].

- **<u>أمثلة</u> :**

الشكل 21 : شرط الحيازة على رأسمال (مثال 1).

المصدر : Francis Lefebvre, groupes de sociétés , édition Francis Lefebvre, France 2000, p489.

1 - راجع : Francis Lefebvre, Mémento Pratique, groupes de sociétés , op-cit, p489.

2 - راجع : DGI, Groupes de Sociétés, http://allize.finance.gouv.fr/dgiboi2005/4fepub/textes/4h205/4h205.pdf.

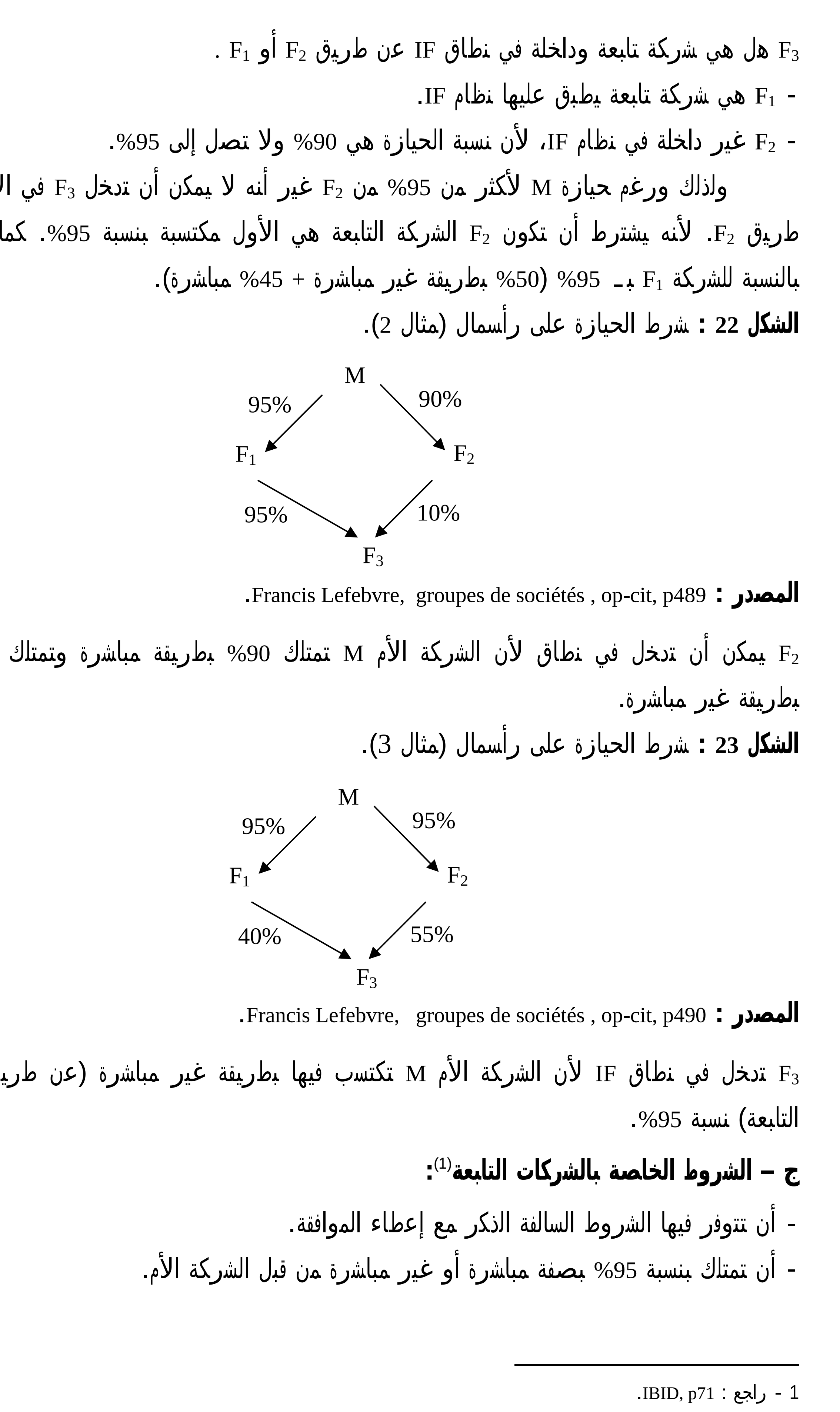
3 - راجع : Patrick Morgensten, L’intégration fiscale , 6ème édition, Groupe revue fiduciaire, France 2002, p65.

F_3 هل هي شركة تابعة وداخلة في نطاق IF عن طريق F_2 أو F_1 .

- F_1 هي شركة تابعة يطبق عليها نظام IF.
- F_2 غير داخلة في نظام IF، لأن نسبة الحيازة هي 90% ولا تصل إلى 95%.

ولذلك ورغم حيازة M لأكثر من 95% من F_2 غير أنه لا يمكن أن تدخل F_3 في الاندماج عن طريق F_2. لأنه يشترط أن تكون F_2 الشركة التابعة هي الأول مكتسبة بنسبة 95%. كما هو الحال بالنسبة للشركة F_1 بـ 95% (50% بطريقة غير مباشرة + 45% مباشرة).

الشكل 22 : شرط الحيازة على رأسمال (مثال 2).



المصدر : Francis Lefebvre, groupes de sociétés , op-cit, p489.

F_2 يمكن أن تدخل في نطاق لأن الشركة الأم M تمتلك 90% بطريقة مباشرة وتمتلك فيها الباقي بطريقة غير مباشرة.

الشكل 23 : شرط الحيازة على رأسمال (مثال 3).

المصدر : Francis Lefebvre, groupes de sociétés , op-cit, p490.

F_3 تدخل في نطاق IF لأن الشركة الأم M تكتسب فيها بطريقة غير مباشرة (عن طريق شركاتها التابعة) نسبة 95%.

ج – الشروط الخاصة بالشركات التابعة[1]:

- أن تتوفر فيها الشروط السالفة الذكر مع إعطاء الموافقة.
- أن تمتلك بنسبة 95% بصفة مباشرة أو غير مباشرة من قبل الشركة الأم.

1 - راجع : IBID, p71.

الفرع الثاني : مزايا هذا النظام وطلب الاندماج

أ – مزايا هذا النظام

إن من أهم مزايا هذا النظام هي :

- كل شركة يمكن أن تحقق أرباح وخسائر، ولذا باختيار النظام يمكن إجراء مقاصة شاملة بين كل نتائج الشركات
- كما يسمح هذا النظام بإقصاء العمليات البينية ولا يدخلها في الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح
- تتوزع الأرباح داخليا، حيث يسمح هذا النظام بإعفاء الأرباح الموزعة البينية
- تتمكن الشركة الأم من استخدام الأرصدة الجبائية الخاصة بشركاتها التابعة، وهذا ما يسمح باقتصاد ضريبي
- إمكانية إدماج حتى الشركات التي تسجل خسارة، وهذا ما يسمح بإجراء مقاصة مستقبلة بين الأرباح والخسائر المسجلة على مستوى هذه الشركة وهو ما يبعدها من شبح الإفلاس.

كما أن هذا النظام لا يسمح بالمقاصة في الحالات التالية :

- **وجود خسائر متعلقة بالسنوات السابقة :**

في حالة إدماج شركة سجلت خسائر خلال سنواتها الماضية، فإن خصمها من نتائج السنوات اللاحقة لا يكون سوى على نتائجها الخاصة ولا يمكن إجراء مقاصة بين نتائجها ونتائج شركات المجمع ككل.

- **وجود أرباح قبل الانضمام :**

في حالة دخول الشركة في المجمع وتطبيق نظام الاندماج الضريبي، فإذا سجلت خسائر فلا يمكن تحميلها على السنة القبلية التي حققت فيها الربح، ففي هذه الحالة التحميل (خاص بالشركة) فهو خاص بالشركة الأم.

- **L’amendement "charasse" :**

تنص أحكام المادة B223 al 7 من القانون العام للضرائب والمتضمنة لـ amendement charasse، أنه لا يسمح للشركة الأم أن تقوم بإجراء مقاصة إذا تعلق الأمر بالأعباء المالية.

- الأعباء المالية الناجمة من عملية شراء الأسهم لصالح المجمع نفسه.
- فلا يمكن إجراء مقاصة للأعباء المعنية على مستوى نفس المجمع.

وبالمقابل وحسب هذا المبدأ يمكن للشركة الأم تحميل هذه الأعباء المالية على مدة 15 سنة ولا تقصى بصفة مباشرة.

• **مثال توضيحي :**

تمتلك الشركة الأم (M) نسبة 96% من رأسمال الشركة (A) وفي نفس الوقت تشكل الشركة (A) شركة قابضة مع شركة تابعة أخرى (B) حيث أن مساهمة الشركة (A) هي بنسبة 51%.

قامت الشركة القابضة بشراء الأسهم الباقية الغير مكتسبة في (A) لصالح الشركة الأم (M). ولهذا ولإتمام عملية الشراء للأسهم المعنية قامت الشركة القابضة بطلب قرض بنكي. سجلت الشركة القابضة خسارة نتيجة لأعباء القرض (أعباء مالية).

ومنه فإنه عند تطبيق نظام الاندماج الضريبي لا يمكن إجراء مقاصة للأعباء المالية المعنية، وهذا حسب L'amendement charasse بل هي قليلة للتحميل على مدة 15 سنة.

ب – طلب الاندماج الضريبي :

- يجب على الشركة الأم أن تقدم طلبها أمام إدارة الضرائب قبل بداية الدورة.
- صلاحية هذا النظام هي لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد.
- يرفق الطلب بموافقة جميع الشركات التابعة الداخلة في نطاق النظام.
- أثناء الدورة يمكن للشركة الأم أن تدخل أو تخرج شركات تابعة من النطاق، على أن تخبر الشركات المعنية المركز الجبائي التابعة إليه إقليميا.

الفرع الثالث : نتائج هذا النظام

أ – الشركة الأم :

تصبح الشركة الأم هي الوحيدة المكلفة بحساب ودفع :

- الضريبة على الأرباح على النتيجة العامة للمجمع
- الإخضاع الجزافي السنوي (IFA) الواجب الدفع من طرف كل شركات المجمع
- التسبيقات الخاصة بالضريبة على الأرباح
- الغرامات المالية الخاصة بالضريبة على الأرباح.

حيث أن الشركة الأم يمكن أن تلعب ثلاثة أدوار رئيسية :

- تجمع الضريبة من شركاتها التابعة.
- هي المكلفة بالضريبة أمام الخزينة العمومية.
- هي المسؤولة لتحقيق اقتصاد ضريبي، بأن تحسن اختيار الشركات الداخلة أو المخرجة من نطاق هذا النظام حسب المنفعة.

ب - الشركات التابعة :

تبقى دائما الشركات التابعة تتمتع بشخصيتها الجبائية حيث تبقى دائما ملزمة بالتصريح الجبائي لنتائجها، ولإدارة الضرائب الحق المطلق مراقبة لنتائجها الداخلية.

وكذلك رغم أن الشركة الأم هي المكلفة الوحيدة أمام الخزينة العمومية بدفع الضريبة الواجبة الأداء، إلا أن كل شركة تابعة هي ملزمة بدفع ضريبتها الخاصة لصالح الشركة الأم وكأنها لا تنتمي للمجمع (المادة A223 من القانون العام للضرائب)

الفرع الرابع : تحديد نتيجة المجمع[1]

إن حساب الوعاء الخاضع للضريبة على الأرباح يتحدد وفق ثلاثة مراحل :

- كل شركة تقوم بحساب نتيجتها وهذا وفق قواعد القانون العام (يمكن للشركة أن تقوم بتحميل خسائر سنواتها السابقة سوى على نتيجتها الإيجابية الخاصة بها).

- ثم بعد ذلك تقوم الشركة الأم بجمع كل النتائج الخاصة بشركات المجمع الداخلة في نطاق الإدماج، على أن تقوم بالتعديلات اللازمة :

- إقصاء العمليات البينية الخاصة بالأعضاء الداخلين في مجال الاندماج الجبائي، ومن أهمها :
  - إعادة إدراج في النتيجة مؤونات تدني قيم الحقوق أو الخاصة بالخسائر المحتملة التي سجلتها شركات المجمع فيما بينها.
- إقصاء الآثار الجبائية لعملية التخلي عن الحقوق والإعانات التي تحصل بين شركات المجمع
- من قانون سنة 1994 يجب خصم الأرباح الموزعة بين شركات المجمع
- يجب إقصاء نتائج التنازلات البينية المتعلقة بالأصول الثابتة.

- **تعديلات أخرى :**

- يجب إعادة إدراج في الوعاء الخاضع للضريبة الموزعة من طرف الشركات التابعة لصالح الشركة الأم

- احترام أحكام L'amendement de charasse القاضي بعدم قابلية خصم الأعباء المالية المتعلقة بعملية شراء الأسهم للصالح الداخلي بل تحمل على مدة 15 سنة.

وتخضع النتيجة لنسبة الضريبة على أرباح الشركات المطبقة في القانون العام.

وفي الأخير تجدر الإشارة أن حالات خروج الشركات من نطاق الاندماج الجبائي هي :

أ – عند الإخلال بأحد الشروط الواجبة التوفر للدخول في المجمع :

- اكتساب لمساهمة أقل من نسبة 95%
- حالة تغيير النظام الجبائي، فمثلاً تصبح الشركة التابعة خاضعة للضريبة على الدخل (IR)
- إفلاس الشركة
- اندماج الشركة التابعة في شركة أخرى

1 - راجع : Anne Charvériat et Jean-Yves Mercier, L'intégration fiscale, guide fiscal, juridique et comptable, 6ème édition, Francis Lefebvre, France 2004, p39.

ب – عندما تقرر الشركة الأم إخراجها من هذا المجال

جـ – عدم القيام بتجديد الطلب بعد مدة 5 سنوات

المطلب الرابع : مكافحة التهرب الضريبي بين شركات المجمع

يمكن أن تُمثل المعاملات البينية كأفعال غير عادية، خاصة إذا استعملت لأغراض التهرب الجبائي في الحالات التالية :

الفرع الأول : التسبيقات المالية بين شركة الأم وشركاتها التابعة*

تعتبر التسبيقات المالية كممارسة شائعة في حياة مجمعات الشركات، والمشكلة التي تطرح في هذه الحالة هو عدم تطبيق الشركة الأم لنسب فائدة جراء هذه العملية والتي تكون في المعاملات التجارية العامة مقابل سعر فائدة سوقي.

فمن وجهة نظر الإدارة الجبائية، فهي لا تقبل بهـذه الممارسـات أي بوجـود تسبيقـات دون أسعار فائدة، وهذا ما يمكن أن تدرج كفعل غير طبيعي في التسيير*، ولهذا فإدارة الضرائب لها الحق في فرض ضريبة على أرباح الشركة الأم غير حقيقي ولم يتم فرضه علـى الشركـات التابعـة المعنية.

ولإعطاء حلا لهذه الوضعية أعطى المشرع معالجات تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الحقيقية التي مارست الشركة الأم هذا الفعل.

ولفهم هذه الوضعية، وجب علينا دراستها أولا في حالة المعاملات التجارية للشركات (خارج المجمع).

1 – التسبيقات بدون فوائد خارج المجمع*:

في هذه الحالة نميز بين وجود علاقتين تربط الشركات فإما أن تكون علاقات تجارية أو علاقات شخصية بحتة.

- **علاقات تجارية :**

في حالة ارتباط شركتين بعلاقات تجارية، سمح المشرّع (مجلس الدولة CE لأول جويلية 1987 رقم "65423") بإعطاء تسبيقات بدون فوائد للمتعامل الشريك إذا كان في وضعية تجارية صعبة.

* Les avances financières mère - filiales.
* Acte anormal de gestion.
* Les avances sans intérêts en dehors d'un groupe.

- **علاقات شخصية :**

وبالمقابل إذا كانت تربط الشركتين علاقات شخصية (قرابة) تعتبر في هذه الحالة التسبيقات المقدمة بدون فوائد كفعل غير طبيعي في التسيير (CE 7 جانفي 1976 رقم 94314 و CE 7 جانفي 1985 رقم 42202)[1].

2 – التسبيقات بدون فوائد بين شركات المجمع :

يمكننا أن نميز بين إذا ما كانت تربط بين شركات المجمع علاقات تجارية أو علاقات مالية.

- **علاقات تجارية :**

إذا ربطت علاقات تجارية ومالية بين شركات المجمع، في هذه الحالة تعتبر التسبيقات بدون فوائد لإنقاذ الشركة التي تكون في وضعية صعبة مبررة ولا تدخل في نطاق الفعل غير الطبيعي في التسيير (CE لـ 2 جوان 1982 رقم 23342).

- **علاقات مالية بين شركات المجمع :**

إذا ما اقتصرت العلاقات الرابطة بين شركات المجمع على وجود علاقة مالية وفقط، في هذه الحالة يجب تبرير ذلك، حيث يمكن اعتبار التسبيقات بدون فوائد كفعل طبيعي إذا ما أتت لمساعدة الشركة التابعة المارة بمرحلة صعبة.

إذ يجب على الشركة الأم أن تعطي المبررات الحقيقية، بتشخيص وضعية الشركة التابعة والتي من خلالها أجبرت الشركة الأم على هذا الفعل (CE 20 جانفي 1992 رقم 67917). والتي يمكن أن تكون :

- للحفاظ على صورة المجمع.
- بنية مساعدة شركة تابعة تمر بمرحلة حرجة ظرفية.
- لإبعاد هاجس الإفلاس.

كما تجدر الإشارة أن هذه التسبيقات تقبل في حالة ما إذا أن الشركة الأم هي المنفذة للشركات التابعة وليس العكس (CE 14 ماي 1980 رقم 9259).

وإذا لم يتم تبرير العملية فإدارة الضرائب تقوم بإخضاع الفائدة وفق السعر السوقي.

- **مثال :**

قدمت شركة فرنسية مختصة في صناعة الساعات تسبيقات تجارية بدون فوائد لشركتها التابعة المقيمة في بريطانيا لسنتين متتاليتين بقيمة 6760 فرنك في سنة 1972 و 15339 فرنك فرنسي في سنة 1973، غير أن هذا الفعل كان ناجما عن كون الشركة التابعة البريطانية كانت تمر بمرحلة تجارية

---

1 - راجع : Christine Colettem op-cit, p196.

صعبة (أزمة مالية)، وبعدما تحصلت على هذه التسبيقات بدون فوائد خلال السنتين السالفتي الذكر، تمكنت الشركة الأم بعد ذلك من مضاعفة رقم أعمالها في بريطانيا من خلال شركتها التابعة، وهذا ما يبرر الفعل العادي للتسيير الذي قامت به الشركة الأم حيث أعطى ثماره فيما بعد (CE لـ 2 جوان 1982).

- **قضية المجمع Chanel Ungaro والتسبيقات بدون فوائد[1]:**

تعتبر الشركة Sarl Ungaro شركة تابعة للشركة الأم Chanel المختصة في بيع وإنتاج العطور، والتي استخدمتها كنقطة بيع وتجربة منتوجاتها الجديدة ومعرفة ردود أفعال المستهلكين وكذا لدراسة شركات العطور المنافسة، أي تعتبر كشركة تابعة للمؤسسة التجارية إن صح هذا التعبير.

حازت Sarl Ungaro في سنة 1980 على أسهم الشركة SA Consopar وبذلك أسهم شركتها التابعة SA Parfumerie Brossier، ممّا سمح للشركة الأم Chane بحيازة غير مباشرة للشركة SA Parfumerie Brossier، وهذا ما كان يجهله المنافسون.

قامت الشركة الأم Chanel بتقديم تسبيقات بدون فوائد جد مهمـة لشركتهـا التابعـة الجديـدة بقيمة 12 مليون فرنك فرنسي من سنة 1980 إلى غاية سنة 1985 وهذا بواسطة الشركة التابعة المباشرة Sarl Ungaro.

في سنة 1986 قامت إدارة الضرائب بمراقبة جبائية للشركة التابعة Sarl Ungaro، وخاص إلى وجود فعل غير عادي في التسيير من قبل الشركة الأم لشركاتها التابعة بتقديمها لتسبيقات مهمة بدون فوائد.

وبعد هذا القرار ظهرت طعون ومنازعات أمام مجلس الدولة CE ومن خلاله جاء تشريعا مهما في هذا المجال :

لم تستطع الشركة التابعة Sarl Ungaro من الإقناع بشرعية التسبيقات المقدمة بدون فوائد وهذا بالرغم من وجود علاقات مالية حيث أنها تكسب أكثر من 89% من رأسمال الشركة Consopar وأيضا وجود علاقات تجارية غير أن الشركة التابعة الجديدة SA Parfumerie Brossier لم تكن في وضعية تجارية تتطلب المساعدة.

إذن فإن لم تكن الشركة تمر بصعوبات مالية، ففي هذه الحالة التسبيقات بدون فوائد لم يعد لها أي أساس، ولهذا لم يستطع المجمع من الإقناع بشرعية الفعل وتبرير ذلك بكون أن الشركة كانت في مأزق مالي.

1 - راجع : Maurice Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises , 4ème édition Litec, France 1999, p450.

الفرع الثاني : مبدأ المعاملات البينية وفق الأسعار السوقية[1]

إن القاعدة العامة التي تميز المعاملات التجارية هي استخدام السعر السوقي في المبادلات التجارية، غير أن واقع المعاملات البينية بين أعضاء مجمع الشركات يمكن أن تخرق هذه القاعدة، ممّا ينجم عنه فعل غير عادي في التسيير.

وفي هذا السياق نجد أن مجلس الدولة قد حسم في عدة قضايا نتيجة لحكم في قضايا كانت محل نزاع دائم بين الإدارة والمكلف بالضريبة، مما أدى إلى ظهور نظام جبائي ينظم العلاقات البينية لمجمع الشركات سواء كانت معاملات داخلية أو خارجية.

ففي الداخل أي عند إقامة كل الشركات في فرنسا ونظرا لإمكانية ممارسة نشاطات عديدة ولاختلاف طريقة الإخضاع الضريبي، قد تعمد بذلك الشركة الأم أو إحدى شركاتها التابعة إلى تحويل أرباحها من قطاع خاضع للضريبة إلى قطاع آخر خاضع للضريبة بنسبة أقل أو إلى قطاع معفى.

أما عند إقامة شركات خارج فرنسا ففي هذه الحالة وبالإضافة إلى وجود فعل غير طبيعي في التسيير هناك تحويل للأموال نحو الخارج (المادة 57 من القانون العام للضرائب).

وفي هذه الحالة على الإدارة أن تثبت :

- وجود علاقة تبعية بين الشركة الفرنسية والشركة الأجنبية
- تقديم امتيازات تجارية أو مالية لصالح الشركة الأجنبية (CE لـ 26 جويلية 1985)
- فيما يتعلق بالمعاملات البينية المتعلقة بالأصول الثابتة، يجب أن تتم بالأسعار الحقيقية حتى بامتلاك الشركة الأم في شركتها التابعة رأسمالها بنسبة 100%، وأي سعر مطبق مخاف للسعر الحقيقي يعتبر كفعل غير عادي في التسيير التجاري قد مارسه أعضاء المجمع.

كما تجدر الإشارة أن الأسعار غير حقيقية يمكن أن تكون بقيمة أكبر أول أقل :

1 – المعاملات بأسعار أقل من القيمة الحقيقية (CE لـ 21 نوفمبر 1980) : ندرس كمثال توضيحي لهذه الحالة القرار الذي مس المساهمات لشركة بترولية :

اختصت شركة تابعة (بنسبة 100%) في شراء الأسهم (المساهمات) في الشركات البترولية، وفي إحدى معاملاتها المالية حازت الشركة على أسهم شركة بترولية والتي بدورها تمتلك أسهم الشركة (Z) الغير بترولية، وبذلك وجدت الشركة نفسها تملك مساهمات الشركة (Z) وبالمقابل الشركة الأم تملك بدورها نسبة 20% من رأسمال الشركة (Z).

ولهذا فقد تنازلت الشركة التابعة لأسهم الشركة (Z) لصالح الشركة الأم، غير أنها تنازلت عنها بقيمة أقل بكثير من القيمة السوقية.

---

1 - راجع : IBID, p382.

إن هذا الفعل تم تصنيفه من قبل الإدارة والمشرع الفرنسي على أنه كفعل غير طبيعي في التسيير.

2 – المعاملات البينية التي تطبق فيها أسعار أكبر من القيمة الحقيقية : كانت الشركة الأم (X) تستغل مجموعة من الشركات التابعة (9 شركات تابعة مقيمة بفرنسا و 3 مقيمة بالجزائر)، في تاريخ 16 ماي 1962 قرر مجلس إدارة الشركة الأم (X) التنازل عن مساهماتها لصالح شركاتها التابعة المتواجدة في الجزائر، وفق التشريع الفرنسي القيمة المضافة الناتجة عن التنازل عن الأسهم تعفى من الضريبة بشرط إعادة استثمارها وهذا ما قامت به الشركة الأم برفعها لرأسمال شركاتها الفرنسية.

شكلت الشركات المتواجدة في الجزائر مؤونة لتدني أسهمها نظرا للحالة الغير مستقرة آنذاك في الجزائر، وفي سنة 1968 أممت هذه الشركات وتم غلق أبوابها.

وما يهمها من خلال هذا أنه وبعد إجراء مراقبة ميدانية من قبل إدارة الضرائب للشركة الأم، رأت أن الأسهم المتنازل عنها لصالح شركاتها التابعة في الجزائر وفي تلك الفترة لا يوجد أي مستثمر يقبل التحصل عليها وفق هذا السعر المطبق، وهذا ما اعتبر كفعل غير طبيعي.

الفرع الثالث : عملية التخلي عن الحقوق لصالح شركات المجمع

تعتبر عملية التخلي عن الحقوق الخاصة بالشركة الأم لصالح شركاتها التابعة كطريقة لمساعدة الشركات التي تكون في وضعية صعبة وهذا بمواجهتها لصعوبات مالية ظرفية.

وفي هذا الإطار، أوضح التشريع الفرنسي أن هذه العملية التي تعتبر كأهـم عمليـة تمكـن من مساعدة الشركات أنها لا تقبل إلا إذا أوكلت لصالح الشركة الأم، وحقيقة أتت لمساعدة شركتها التابعة.

وهنا نميز بين حالتين :

1 – التخلي عن الحقوق في حالة وجود معاملات تجارية :

في حالة وجود علاقات تجارية بين الشركات، فالتخلي عن الحقوق هي عملية مقبولة (CE 25 نوفمبر 1981 رقم 11930 و CE 26 جوان 1992) لأنها تسمح بـ :

- الحفاظ على سمعة الشركة والمجمع ككل
- اجتناب حالة إفلاس الشركة التابعة
- لضمان سيرورة عملية الإنتاج في الشركة التابعة.

2 – التخلي عن الحقوق في حالة وجود معاملات مالية :

في هذه الحالة لا يوجد أي علاقة تجارية (مورد/مشتري) بين الشركتين، وإنما تقتصر على وجود علاقة مالية وفقط بينهما.

حدّد قانون المالية لسنة 1983 والتعليمة الإدارية الموافقة لـ 22 أوت 1983 شروط الخصم الجبائي لدى الشركة الأم، ويتم التمييز بين حالتين :

- **الشركة التابعة في وضعية سالبة :** فإن القيمة المتخلى عنها من الحقوق هي قابلة للخصم في حسابات الشركة الأم، وخاضعة للضريبة في الشركة التابعة.

- **الشركة التابعة في وضعية موجبة :** فإن الحقوق المتخلى عنها غير قابلة للخصم في حسابات الشركة الأم ولا تدخل في الوعاء الخاضع للضريبة للشركة التابعة، وهذا إلا إذا تعهدت الشركة الأم بزيادة رأسمالها في الشركة التابعة في مدة لا تتجاوز سنتين[1].

• **مثال :** قامت الشركة الأم المالكة لأسهم الشركة التابعة (بنسبة 100%) بالتخلي عن الحقوق لصالحها بما يعادل : 110.000 (في 2005/12/31). النتيجة المحققة من قبل الشركة ب هي : – 50.000 أورو. إذن في هذه الحالة :

القيمة القابلة للخصم = 50.000

القيمة المتعهد بها لزيادة رأسمال الشركة ب هي : 110.000 – 50.000 = 60.000 أورو.

خلاصة المبحث الأول :

يمتاز النظام الجبائي الفرنسي الذي يستوحى منه التشريع الجزائري بنظام خاص بمجمع الشركات، والمتمثل في :

- نظام الشركة الأم والشركات التابعة.
- نظام الربح العالمي والربح الموحد.
- نظام الاندماج الجبائي.

كما أن الاجتهاد القضائي في هذا البلد أدّى دور جد هام في بلورة الأطر القانونية التي تحدّ من الممارسات اللامشروعة التي يمكن أن تكون بين أعضاء المجمع.

1 - راجع : .Christine Colette, op-cit, p198.

المبحث الثاني : النظام الجبائي لمجمع الشركات في دول الاتحاد الأوربي

- **توطئة :**

بعدما تطرقنا إلى النظام الجبائي لمجمع الشركات في فرنسا، سنسلط الضوء في هذا المبحث على النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في دول الاتحاد الأوربي.

المطلب الأول : النظام الجبائي لمجمع الشركات في لكسمبورغ

نظرا للإصلاحات الجبائية الجد هامة التي طرأت على النظام الجبائي لـ 21 ديسمبر 2001 في لكسمبورغ والذي دخل حيز التنفيذ في 01 جانفي 2002، ارتأينا تسليط عليه الضوء ودراسة النظام الخاص بمجمعات الشركات في هذا البلد.

وعلى العموم فقد رمت هذه التدابير إلى تجنب ازدواجية الإخضاع الضريبي الاقتصادية، حسب مبدأ أن الأرباح الموزعة تدخل في الوعاء الضريبي للشركة المستفيدة.

ويتم تجنب ازدواجية الإخضاع الضريبي في لكسمبورغ عن طريق :

الفرع الأول : النظام العام (Droit Commun)

تعفى نصف الأرباح الموزعة من طريق شركات الأموال المقيمة والخاضعة للضريبة على الأرباح (المادة 115 رقم 15 من قانون الضريبة على الدخل).

وابتداء من سنة 2002، تم توسيع مجال تطبيق هذا الإعفاء لشركات الأموال الأجنبية المقيمة في بلد تجمع بينهما معاهدات دولية تنص على الحد من ازدواجية الإخضاع الضريبي وكذا شركات الاتحاد الأوربي.

غير أن هذا الإعفاء بـ 50% من الأرباح ينجر عنه عدم الاستفادة من الخصم بنسبة 50% للأعباء التي لها علاقة بالأرباح (مثلاً : فوائد الأموال المقترضة لتمويل عملية شراء الأسهم المعنية).

الفرع الثاني : نظام الشركة الأم والشركات التابعة

لتفادي ازدواجية الإخضاع الضريبي للشركة الأم، هناك حالتين، فإما أنها :

- تقتصر هدفها الاجتماعي على حيازة الأسهم وتختار نظام سنة 1929 المتعلق بالشركات القابضة (Holding).
- أو أنها تختار النظام العام والذي يسمح لها بمزاولة نشاطات تجارية وصناعية.

- **نظام الحق العام (Droit Commun) :**

تعفى الأرباح الموزعة من قبل الشركات التابعة للشركة الأم بشرط أن تكون نسبة الحيازة لأسهمها ملحوظة لدرجة أننا يمكننا أن نتحدث عن علاقة تبعية، وهذا الإعفاء لا يرتبط بـ Statut الاجتماعي للشركة الأم بل يرتبط بدرجة الرقابة الممارسة.

- **شروط الاستفادة من الإعفاء على الأرباح الموزعة :**

- **شروط متعلقة بالشركة الأم :**

يجب أن تكون شركة الأم مقيمة في لكسمبورغ وخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة إجمالية وبدون إعفاء.

يقصد بشركات الأموال : شركات بالأسهم (SPA) والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات المحاصة ذات الأسهم.

كما يمكن أن تستفيد منه الإعفاء الشركات الاكسمبورغية المقيمة بإحدى دول أعضاء الاتحاد الأوربي التي صادقت على التوجيهية الأوربية الخاصة بنظام الشركات الأم والشركات التابعة، وكذا الشركات المقيمة في الدول التي تربطها (لكسمبورغ) معها اتفاقية للحد من الازدواج الضريبي.

أما فيما يتعلق بالشروط المتوفرة في الشركات التابعة :

- فهي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات (بدون إعفاءات)[1].

- الشركات المقيمة بإحدى دول الاتحاد الأوربي كما يمكن أن تقيم في دول أخرى غير دول الاتحاد الأوربي بشرط أن تخضع للضريبة على الأرباح.

فيما يتعلق بالشركات المقيمة في إحدى دول الاتحاد الأوربي يجب الاعتماد كمرجع المادة 2 من التوجيهية الأوربية الخاصة بالشركات الأم والشركات التابعة والملف الذي يحدد الشركات المعنية في كل دولة عضو.

- **نسبة المساهمة :** يجب أن تساوي على الأقل 10% من رأسمال الشركة التابعة أو قيمة حيازة تساوي على الأقل 1200.000 أورو (خمسين مليون فرنك لكسمبورغي).

- **مدة الحيازة :** يتم حيازة المساهمة بطريقة غير منقطعة لمدة لا تقل عن 12 شهرا أو يتم التعهد بحيازتها لطول هاته المدة وأي إخلال بالتعهد يوجب تطبيق عقوبات صارمة. كما لا يمنع الشركات أن تمارس عمليات بيع وشراء الأسهم على أن لا تمس حدود الشرطين السالف الذكر (المدة : بنسبة المساهمة)[2].

---

1 - تعتبر إدارة الضرائب الإخضاع بدون أي إعفاء للشركات الأجنبية (خارج دول الأعضاء في الاتحاد الأوربي) عندما تطبق على الأقل نسبة 15%، والوعاء الضريبي محدد حسب قواعد تحديده في لكسمبورغ.

2 - راجع : Guy Schosseler, Luxembourg le régime des sociétés mère et filiale , Article publié dans la revue fiscalité européenne et droit international des affaires n°132, année 2003, www.fontaneau.com/cfe761.htm.

• **مثال توضيحي :**

حازت الشركة الأم (M) في 01 سبتمبر 2002 على مساهمة تقدر بـ 20% من رأسمال الشركة F، التي وزعت أرباحا في ديسمبر 2003. تعتبر هاته الأرباح الموزعة معفاة من الضريبة لسنة 2002 بشرط أن تتعهد باكتساب الأسهم على الأقل حتى 01 سبتمبر 2003.

إذا ما تنازلت الشركة الأم (M) عن 5% من أسهمها في شهر فيفري 2003، فالإعفاء في هذه الحالة يبقى دائما ساري المفعول ولا يفقدها هذا الحق لأن نسبة الحيازة تبقى دائما أكبر من نسبة 10%.

كما يمتد تطبيق هذا الإعفاء حتى إذا ما تعلق الأمر بالتوزيع العيني وهذا في حالة الإفلاس للشركات التابعة، تحويلها، الإدماج والتنازل.

• **مثال توضيحي :**

حازت الشركة M على ما قيمته 5000.000 أورو من أسهم الشركة F، بما يقابل نسبة 80% من رأسمالها.

وزعت الشركة F الأرباح للشركة الأم M بما قيمته 1000.000 أورو (أرباح سنوية + إنقاص الاحتياطات)، كما صاحب هذا التوزيع تدني القيمة للشركة F، حيث أصبحت القيمة الحقيقية لأرباحها الموزعة تقدر بـ 750.000 أورو وهي معفاة من الضريبة. 250.000 أورو قابلة للخصم (قيمة سالبة).

في حالة التنازل من الأسهم :

يمس الإعفاء الضريبي الأرباح التي حققتها الشركات التابعة الموزعة لصالح الشركة الأم، وكذا الأرباح السنوية الموزعة، وحتى في حالة إفلاس الشركة.

كما هناك حالة أخرى أن الشركة التابعة تشكل احتياطات ولا توزع الأرباح، وبذلك فالنتائج المحققة تبقى دون تأثير على نتيجة الشركة الأم، وفي حالة التنازل من الأسهم تتولد قيمة مضافة والمشرع الجبائي أعفى هاته القيمة من الإخضاع الضريبي ابتداء من 21 ديسمبر 2001 (المادة 166 LIR)*.

الفرع الثالث : نظام الاندماج الجبائي Régime de l’intégration fiscale

كما رأينا فيما سبق أن النظام الجبائي المتعلق بالشركات الأم وشركاتها التابعة يهدف لتجنب الازدواج الضريبي وهذا عن طريق الإعفاء.

* Règlement grand ducal du 21 décembre 2001, publié au mémorial A n°157 du 27 décembre 2001, partant exécution de l’article 166, alinéa 9, numéro 1 de la loi modifiée du 04 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu.

أما عن نظام الاندماج الجبائي l’intégration fiscale فهو يهدف لتجميع نتائج عدة شركات تمثل نفس المجمع على أن يخضع بصفة موحدة للضريبة، وهو يسمح بإجراء المقاصة بين الأرباح والخسائر المحققة للشركات المجمعة.

ولتطبيق هذا النظام، وجب توفر الشروط التالية (المادة 164 مكرر LIR) :

- يجب على الشركة الأم أن تمتلك على الأقل نسبة 95%[1] من رأسمال الشركة التابعة.

- شركات المجمع (شركة الأم وشركاتها التابعة) هي شركات مقيمة خاضعة وبدون إعفاءات للضريبة على الأرباح[2].

كما تجدر الإشارة على أنه من سنة 2002 يسمح للشركات الأجنبية المقيمة في لكسمبورغ باختيار هذا النظام، وبذلك يمكنها من تجميع نتائج شركات تابعة هي أيضا مقيمة في لكسمبورغ (بشرط أن تكون المساهمات مكتسبة عن طريق هيئة مالية معتمدة).

كما يشترط في هذا النظام على أن لا يقتصر نشاط الشركة الأم على حيازة المساهمات، بل يجب عليها أن تمارس نشاط صناعي أو تجاري.

يطبـق الاندمـاج الجبائـي l’intégration fiscale لمـدة 5 سنـوات بتصريـح مـن الإدارة المكلفة بالضرائب المباشرة، كما يمكن للشركة الأم خلال هذه المدة أن تطلب العودة لتطبيق الإخضاع الفردي.

وفي الأخير وبصفة استثنائية يمكن تطبيق نظام الاندماج الجبائي l’intégration fiscale بحيازة تقدر بنسبة 75% فقط من رأسمال الشركة التابعة وهذا بعد موافقة مـن وزارة الماليـة، بمـا ترى أن هذه الشركة الأم ذات أهمية بالغة على الاقتصاد، وفي هذه الحالة يجب موافقة المساهمين الأقلية.

المطلب الثاني : نظام الإخضاع الضريبي لمجمع الشركات في ألمانيا

ظهرت تشكيلة مجمع الشركات (Korzen)[3] في ألمانيا في نهاية القرن 19، عندما بدأت الشركات الصناعية تتوحد فيما بينها للحد من المنافسة.

حيث أنه ابتداء من قانون 30 جانفي من سنة 1937 المتعلق بالشركات وشركات المساهمة تم إحلال مبادئ حسابات النتائج، وبعدها في قانون 06 سبتمبر لسنة 1965 تضمن قانون الشركات الذي أقر بمبدأ التجميع المحاسبي.

1 - انخفض شرط نسبة الحيازة من 99% إلى 95% وهذا في سنة 2002.

2 - راجع : Jean Shaffner, Beglin Feider et autres, Luxembourg juridique fiscal social comptable , 6ème édition Francis Lefebvre, France 2001, p172.

3 - حسب تعريف الإدارة الجبائية الألمانية فإن Korzen يتشكل لما شركة مسيطرة وشركة أو شركات أخرى مراقبة من قبلها تشكل فيما بينها إدارة موحدة.

وهو الذي سمح بإجراء مقاصة بين الخسائر والأرباح المحققة على مستوى الشركات المنتمية لنفس المجمع، وهو وفق تطبيق لمبدأ الوحدة الاقتصادية.

الفرع الأول : شروط التطبيق

ويستلزم لتطبيق نظام الاندماج الجبائي في ألمانيا توفر بعض الشروط والمتمثلة في :

1 – وجود تبعية بين شركات المجمع :

هذه التبعية معرفة في القانون السالف الذكر، وهي وجود علاقة بين الشركة المسيطرة تدعى "الشركة الأم" وشركة أو شركات أخرى لها استقلالية قانونية هي "الشركات التابعة" وتمس الجانب المالي والاقتصادي والتنظيم[1].

يقتضي على الشركة الأم أن تملك على الأقل نسبة 50% في رأسمال شركاتها التابعة، بالإضافة على أن يكون نشاط هاته الأخيرة هو نفس نشاط الشركة المالكة.

ومن الجانب التنظيمي الشركات التابعة هي تحت سيطرة إدارة واحدة من خلال عقد بيني يربط بين شركات المجمع، والذي يمكن أن يأخذ عدة أشكال، وعلى العموم فإن العقد الأكثر شيوعا هو عقد السيطرة.

2 – لا يطبق هذا النظام سوى على شركات الأموال الخاضعة للضريبة على الشركات التي مقرها الاجتماعي يتواجد بألمانيا، في هذه الحالة سوى الأرباح من مصدر ألماني تخضع لهذا النظام.

3 – إذا ما تم تحقق الشروط السالفة الذكر، فلا يتطلب الحصول على رخصة إدارية هذا النظام، فعملية الاندماج الجبائي للنتائج تتمثل في استنتاج عقد من خلاله الشركة الأم تلتزم بأن تأخذ في حساب النتائج جميع الأرباح والخسائر المحققة من قبل شركاتها التابعة.

كما تجدر الإشارة أن العقد المبرم له مدة صلاحية تقدر بـ خمسة (05) سنوات.

الفرع الثاني : مزايا هذا النظام

يوفر نظام الاندماج الجبائي عدة مزايا لمجمع الشركات الألماني ومن أهمها نجد[2]:

- فهو يسمح بإجراء مقاصة بين أرباح وخسائر كل شركات المجمع
- يمكن من توزيع الأرباح من الشركات التابعة لصالح الشركة الأم وبدون إخضاع ضريبي.

وكل توزيع للأرباح بين شركات المجمع ككل هي معفـاة مـن الضريبـة بصفـة إجماليـة (الفقرة 3 Estge)، وبالمقابل فإن الأرباح ذات المصدر الأجنبي تخضع لمعدل 5% وهو قابل للخصم.

- منذ أول جانفي من سنة 2002، فإن القيم المضافة الناتجة عن التنازل للمساهمات في شركات الأموال هي معفاة من الضريبة (أي لها نفس نظام الأرباح الموزعة)، وهذا ما يسمح لعدة مجمعات

---

1 - راجع : Nguyen Phyduc, La fiscalité internationale des entreprises, édition Masson, France 1985, p2007.

2 - راجع : Jean-Yves Gardon, Les impôts en europe , 12ème éditions Dalloz, France 2004, p19.

مثل مجمع الشركات (ALLIANZ) من التنازل عن أسهمها، وإعادة تشكيل مساهماتها، حيث أنه قبل هذا الإصلاح كانت مثل هذه العملية تخضع للنسبة الكاملة للضريبة.

كما أن التشريع الألماني المتعلق بنظام الاندماج الجبائي (Organschaft) يسمح بتسيير مرن للخسائر، وهذا بفضل إمكانية تحميل الخسائر على نتائج السنوات السابقة (Carry – back) وهذا لسنة واحدة فقط، ولكن يشمل التحميل على السنوات اللاحقة (Carry – forwand) لمدة غير محدودة (الفقرة AL 1er KSTG و 10 DESTG).

كما لا يقتصر نظام الاندماج الجبائي بإجراء مقاصة بين الخسائر والأرباح على مستوى الضريبة على الأرباح المتعلقة بالشركات من نفس المجمع، كما هو الحال في النظام الخاص بفرنسا، بل تشمل أيضا مقاصة الرسم المهني (Gewerbesteuer) والرسم على القيمة المضافة (Unsatzsteuer).

وهذا ما يميز النظام الجبائي الألماني عنه في فرنسا حيث يسمح بإجراء مقاصة شاملة بين شركات المجمع فيما يخص كل الإخضاعات الضريبية (IS، TP، TVA).

وللتمييز بين النظامين نقوم بإجراء المقارنة وفق الجدول التالي :

جدول رقم 12 : مقارنة النظام الجبائي الألماني والفرنسي.

جدول مقارنة		فرنسا	ألمانيا
نسبة الضريبة على الشركات IS بما فيها (مساهمات إضافية/ نسبة التضامن)	في القانون العام	%34,1/3	%26,375
	الأرباح الموزعة	%34,1/3	0
	القيمة المضافة للتنازل	%19,57	0
حقوق التسجيل	التنازل عن الأصول الثابتة	%4,80	%3,50
	التنازل عن الأسهم	%1/3,049€	0
	التنازل عن شهرة محل	%4,80	0
الاهتلاكات	اهتلاك قيمة شهرة المحل التجاري	لا تهتلك	15 سنة
تسيير الخسائر	للأمام	5 سنوات	غير محدد
	للخلف	3 سنوات	1 سنة
نظام الإدماج الجبائي	IS	ممكنة	ممكنة
	TP رسم مهني	غير ممكنة	ممكنة
	TVA	غير ممكنة	ممكنة

المصدر : من إعداد الطالب.

إن الإصلاحات الجبائية المتخذة في ألمانيا جعلت منه بلد أكثر جاذبية وأكثر ملائمة لمجمعات الشركات وهذا مقارنة بفرنسا :

- إعفاء الأرباح الموزعة
- إعفاء ضريبي للقيمة المضافة للتنازل عن الأسهم وهذا ما يسمح بإعادة تشكيل المجمعات
- بالإضافة إلى تدني قيمة الضريبة على الشركات.

ووفق هذه المعطيات يمكننا إجراء دراسة مقارنة وهذا في المثال التالي :

الفرع الثالث : مثال توضيحي[1]

شركة فرنسية مصدرة لألمانيا، تحقق أرباح سنوية بتصديرها نحو ألمانيا بـ 01 مليون أورو.

كما أن استراتيجية الشركة الفرنسية أنها تريد تغيير نشاطها في أجل قدره 10 سنوات لاحقة. ومنه تحقق قيمة مضافة للتنازل قدرت بـ 10 ملايين أورو.

- **توزيع الأرباح :**

- **الحالة الأولى :** الشركة الفرنسية لها فروع في ألمانيا (مكتب، ممثل له حق الإمضاء)، فالأرباح الموزعة تخضع لأحكام المادة 4 al 1 للاتفاقية الفرنسية – الألمانية وبموجبها الأرباح الموزعة هي خاضعة للضريبة على الشركات في فرنسا أي بنسبة إجمالية 34,3% (مساهمات إضافية) وهو ما يعبر عن قيمة جبائية مقدرة بـ 343.000 أورو.

- **الحالة الثانية :** إذا أنشأت الشركة الفرنسية شركة تابعة لها في ألمانيا مختصة في التوزيع، فالأرباح تخضع للضريبة على الشركات في ألمانيا (الشركة التابعة لها الشخصية المعنوية الخاصة بها) أي بمعدل 26,3% (مساهمات التضامن) وهو ما يمثل قيمة جبائية بـ 263.000 أورو.

وبمقارنة الحالتين نجد أن الشركة الفرنسية بإنشائها لشركة تابعة في ألمانيا حققت اقتصاد جبائي قدره :

343.000 € – 263.000 € = 80.000 أورو

وفي مدة 10 سنوات تحقق اقتصاد بـ 800.000 أورو.

وبالإضافة إلى ذلك في حالة اختيار الشركة الفرنسية النظام الجبائي للشركات الأم والشركات التابعة تعفى الأرباح الموزعة.

- **إعفاء القيم المضافة الناتجة عن التنازل exonération des plus values de cession :**

بتطبيق أحكام المادة 7 من الاتفاقية الجبائية الفرنسية الألمانية، القيم المضافة للتنازل عن المساهمات في شركات الأموال هي خاضعة في بلد إلاقامة الحائز على الأسهم.

---

1 - راجع : Jochen Bauerreis et S. Blanchard, La réforme fiscale 1999-2002 aurait elle fait de l’Allemagne, un pays a fiscalité Privilégiée , Revue fiscalité européenne et droit international des affaires n°131, année 2002, www.fontaneau.com/cfe761.htm.

في هذه الحالة (بعد مدة 10 سنوات) الشركة الأم الفرنسية إذا تنازلت عن أسهمها في شركتها التابعة الفرنسية للغير، القيمة المضافة الناجمة عن التنازل تخضع للضريبة على الأرباح الفرنسية بالنسبة المخفضة (19,5% + مساهمة إضافية) وبقيمة عبء جبائي مقدرة بـ 1,95 مليون أورو.

الإصلاحات الجبائية الألمانية كما ذكرنا سالفًا وضعت إعفاءا كليا للقيم المضافة الناتجة عن التنازل للمساهمات التي تجريها شركات الأموال.

وللاستفادة من هذا التدبير يشترط أن تكون الشركة الأم شركة مقيمة بألمانيا، ولهذا فمن الأجدر على الشركة الفرنسية في هذه الحالة أن تشكل شركة أم (قابضة) في ألمانيا لامتلاك الأسهم في شركاتها التابعة. وهذا النوع من تشكيل لمجمع شركات في ألمانيا يسمح بتحقيق اقتصاد جبائي بقيمة 1,95 مليون أورو.

كما أن بتطبيق أحكام التوجيهية، الشركات الأم والشركات التابعة القيمة المضافة المحققة من قبل الهولدينغ الموزعة للشركة الفرنسية هي معفاة من الضريبة.

إذن فالشركة الفرنسية تقوم بإنشاء مجمع شركات لها بألمانيا وفق الشكل التالي :

الشكل 24 : المزايا المحققة من إنشاء مجمع شركات بألمانيا.

المصدر : Jochen Bauerreis et S. Blanchard, op-cit, p7.

يتضح جليا من دراستنا المقارنة بين النظام الجبائي لمجمع الشركات في فرنسا وألمانيا أن هذا النظام الأخير يعتبر أكثر فعالية وملائمة حيث يعطي نسبة إخضاع أقل على مستوى الشركة التابعة إعفاء للقيم المضافة للتنازل بإنشاء شركة أم في ألمانيا وحققت بذلك الشركة الأم الفرنسية اقتصاد إجمالي قدره : 2,75 مليون أورو (كما هو موضح في الجدول التالي).

جدول رقم 13 : المزايا المحققة من إنشاء مجمع شركات بألمانيا.

	بدون شركة في ألمانيا	**بشركة تابعة في ألمانيا (للتوزيع)**	**بإنشاء Holding في ألمانيا**	**اقتصاد ضريبي**
الضريبة على الأرباح	3,43 مليون أورو	2,63 مليون أورو	2,63 مليون أورو	0,8 مليون أورو
القيمة المضافة للتنازل	1,95 مليون أورو	1,95 مليون أورو	0	1,95 مليون أورو
المجموع	5,38 مليون أورو	4,58 مليون أورو	2,63 مليون أورو	2,75 مليون أورو

المصدر : Jochen Bauerreis et S. Blanchard, op-cit, p7.

المطلب الثالث : نظام الاندماج الجبائي في الدول الأوروبية الأخرى

يختلف نظام الاندماج الجبائي من بلد أوربي إلى آخر، فمنها من يعترف بمجمع الشركات كوحدة اقتصادية وبعض البلدان الأوربية وهي الأقلية لا تعترف بهذا التنظيم.

الفرع الأول : النمسا

يعترف المشرع في هذا البلد الأوربي بمجمع الشركات كوحدة اقتصادية، ولهذا فهو يتعامل مع المجمع كوحدة اقتصادية من الناحية الجبائية (Organschaft)، حيث أن اختيار هذا النظام من طرف الشركة الأم يسمح بإجراء مقاصة بين الأرباح والخسائر المحققة من طرف الشركات المنتمية لنفس المجمع ويسمح كذلك :

- بإعفاء العمليات الداخلية الناتجة من التنازل عن عناصر الأصول
- عدم دفع الرسم على القيمة المضافة (TVA) بمناسبة العمليات البينية.

ولتطبيق نظام الاندماج الجبائي، فإنه يشترط حيازة نسبة 75% في رأسمال الشركات التابعة، مع إبرام اتفاق بإجراء مقاصة لمدة 5 سنوات.

كما أن الشركات المكونة للمجمع هي شركات أموال (GMBH / AG) مقيمة في النمسا، إذن فهذا النظام لا يطبق على الشركات الأجنبية[1].

1- راجع : Jean Marc Tirard, La fiscalité des sociétés dans l'union européenne , groupe revue fiduciaire, France 2000, p74.

الفرع الثاني : الدانمارك

يعترف بتنظيم مجمع الشركات في الدانمارك ويعتبر البلد الأوربي الوحيد الذي يأخذ بعين الاعتبار عند إجراء اندماج جبائي للشركات التابعة الأجنبية.

ولهذا فإن الشركة الأم يمكن لها أن تدخل في نطاق اندماج الشركات المقيمة في البلد والشركات التابعة الأجنبية، وهذا بتوفر الشروط التالية :

- نسبة مساهمة الشركة الأم في شركتها التابعة يجب أن تساوي نسبة 100%.
- كل الشركات هي في نفس الدورة المحاسبية.

وبهذا فالشركة الأم لها الحق في خصم الضريبة المدفوعة من قبل شركتها المقيمة في الخارج، وتعالج النتيجة المجمعة المحققة حسب القواعد الجبائية الخاصة بهذا البلد الأوربي.

الفرع الثالث : إسبانيا

إن لمجمعات الشركات المقيمة في إسبانيا الحق في اختيار نظام الاندماج الجبائي بشرط أن تكون الشركة الأم مقيمة في إسبانيا تكتسب بصفة مباشرة وغير مباشرة نسبة 90% من رأسمال شركاتها التابعة المقيمة كذلك في إسبانيا.

يطبق هذا النظام لمدة 3 سنوات قابلـة للتجديـد ويسمـح بإجـراء مقاصـة بيـن الأربـاح والخسائـر المحققة من قبل الشركات المنتمية لنفس المجمع، وتعفى العمليات الداخلية من الإخضـاع الضريبي.

الفرع الرابع : إيرلندا

لا يوجد في إيرلندا نظام الاندماج الجبائي الذي يسمح بمقاصة إجمالية للأرباح والخسائر على مستوى الشركة الأم، بل أن حقيقة المجمعات أدت إلى السماح بإمكانية القيام بتحويلات بين الشركات المنتمية لنفس المجمع : الأعباء، الاهتلاكات، فوائد القروض،... الخ.

للاستفادة من مزايا هذا النظام الخاصة يشترط أن تكون المساهمة المباشرة وغير المباشرة أكبر من نسبة 75% في رأسمال الشركات التابعة.

ومما يجعل هذا النظام أكثر مرونة هو حرية اختيار الشركات المحولة، حيث تختار ذلك خلال السنتين أين تم تسجيل الخسائر على مستوى الشركة المعنية.

كما يسمح هذا النظام بإعفاء القيمة المضافة الناتجة عن عملية التنازل عن الأصول بين الشركات من نفس المجمع، إلى غاية بيعه لصالح شركات من خارج المجمع أو خروج الشركة المعنية من المجمع.

كما تجدر الإشارة أن نتائج الشركات الخاضعة لنسبة ضريبة مخفضة لا يمكن أن تحول إلى الشركات الخاضعة للضريبة العادية أي بنسبة 24%، والعكس صحيح.

الفرع الخامس : إيطاليا

لا يعترف المشرع في هذا البلد الأوربي بمجمع الشركات إلا كحالة خاصة على مستوى الرسم على القيمة المضافة (TVA)، فإنه يسمح للشركة الممتلكة لأغلبية أسهم شركات أخرى أن تقوم بإجراء مقاصة للرسم على القيمة المضافة (TVA) المسترجعة و (TVA) الواجبة الدفع من قبل كل شركة بحيث لا يدفع إلا الرصيد.

الفرع السادس : هولندا

يطبق نظام الاندماج الجبائي في هذا البلد عن طريق الحصول على اعتماد وبتوفر شروط، الشركات المنتمية لنفس المجمع يمكن أن تشكل "وحدة جبائية"، بحيث أن الإخضاع الضريبي يتم على مستوى الشركة الأم، المزايا المقدمة من قبل هذا النظام تتمثل في تمكن إجراء مقاصة بين الأرباح والخسائر وتتمكن الشركات من التنازل عن عناصر أصولها بقيمتها المحاسبية.

إن الشروط الواجبة التوفر لتطبيق هذا النظام هي :

- شركات المجمع هي شركات أموال (SA) أو شركات ذات مسؤولية محدودة (SARL).
- شركات المجمع هي شركات مقيمة وتخضع لنفس النظام الجبائي.
- إن نسبة المساهمة يجب أن تكون على الأقل مساوية لنسبة 99%[1].

الفرع السابع : البرتغال

يعرف البرتغال نظام الاندماج الجبائي الذي يسمح بمقاصة بين الأرباح والخسائر للشركات المنتمية لنفس المجمع، ويسمح بإعفاء القيم المضافة الناتجة عن تنازل عناصر الأصول، غير أنه يتم تطبيقه بتسريح مقدم من قبل وزارة المالية وبتحقق الشروط التالية :

- شركات المجمعة هي شركات مقيمة في البرتغال.
- المساهمة المباشرة وغير المباشرة مساوية على الأقل نسبة 90% في رأسمال الشركات التابعة.

وكذلك فإن الشركة الأم البرتغالية الحائزة على نسبة مساهمة على الأقل 25% في شركة أخرى برتغالية، فهي تتحصل على إعفاء على الأرباح الموزعة إلى غاية نسبة 95% بشرط أن نسبة الحيازة بـ 25% تستمر على الأقل لمدة سنتين.

- **<u>مثال :</u>** الشركة (F) توزع للشركة الأم (M) قيمة 100 كأرباح

(M تساهم في F بنسبة 25%)

---

1 - راجع : IBID, p239.

100% : الأرباح الموزعة 95% : معفاة 5% : قيمة خاضعة للضريبة[1].

الفرع الثامن : المملكة المتحدة

لقد تم إدراج تدابير تعرف بـ (group relief) تسمح بتحويل الأعباء على مستوى نفس المجمع: الأعباء، الاهتلاكات، فوائد القروض، بشرط أن تكون مساهمة الشركة الأم في شركاتها التابعة تساوي على الأقل نسبة 75%.

وشركات المجمع لها الحق في اختيار الشركات المحولة حيث يتم الاختيار في السنتين التي سجلت فيها الخسائر على مستوى الشركة المحولة.

وعند التنازل الداخلي لعناصر الأصول لا تسجل أي قيمة مضافة[2].

وفي الأخير تجدر الإشارة أنه توجد دول أوربية أخرى لا تطبق نظام الاندماج الجبائي وهي : بلجيكا، فنلندا، اليونان، إيطاليا.

من خلال هذه الدراسة يمكننا تقسيم نظام الاندماج الجبائي الخاص بمجمع الشركات المطبق على مستوى دول الاتحاد الأوربي إلى ما يلي :

جدول رقم 14 : نظام الاندماج الجبائي في الدول الأوربية

مقاصة للأرباح والخسائر (نظام الاندماج الجبائي)	بلدان تطبق نظام الاندماج الجبائي حتى بالنسبة للشركات التابعة الأجنبية	نظام يمكن من تحويل الأعباء	نظام يمكن من تحويل الأرباح	لا يطبق أي اندماج
- فرنسا - ألمانيا - لكسمبورغ - النمسا - إسبانيا - هولندا - البرتغال	- الدانمارك (البلد الأوربي الوحيد)	- المملكة المتحدة - إيرلندا	- السويد	- إيطاليا (كحالة (خاصة بالنسبة للرسم على القيمة المضافة) - بلجيكا - فنلندا - اليونان

المصدر : من إعداد الطالب.

1 - راجع : IBID, p256.

2 - راجع : Alain Delfosse, Holding et reprise d’entreprise , Les éditions d’organisation, France 2000, p191.

المطلب الرابع : نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة في دول الاتحاد الأوربي

قبل تسليط الضوء على النظام الخاص بالشركة الأم وشركاتها التابعة بكل دولة، تجدر الإشارة أنه يوجد نظام خاص موحد للاتحاد الأوربي.

الفرع الأول : النظام الموحد للاتحاد الأوربي الخاص بالشركة الأم وشركاتها التابعة

سعى الاتحاد الأوربي ومنذ نهاية سنة 1980 لتطبيق مبدأ حرية تنقل رؤوس الأموال وحرية الشركات في ممارسة نشاطاتها التجارية والصناعية بين دول الأعضاء، غير أن الاختلاف الحاصل في تطبيق تشريعات مختلفة من دولة لأخرى يمكن أن يثقل من كاهل المتعاملين الاقتصاديين مما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة للمنتجات الأوربية ويجعلها أقل تنافسية، وهذا ما أوجب تطبيق نظام موحد وتناسق بين جميع دول الأعضاء يحد من الازدواج الضريبي.

حيث أنه عند توزيع الأرباح من شركة مقيمة في بلد ما للشركة الأم المقيمة في بلد آخر، تخضع هذه الأرباح من جهة إلى ضريبة فقي بلد إقامة الشركة التابعة، ومن جهة أخرى يمكن أن تتعرض لإخضاع ضريبي آخر على مستوى الشركة الأم المقيمة في بلد آخر.

إن مثل هذه الوضعية للازدواج الضريبي تمثل عائق أمام تشكل مجمعات للشركات الأوربية وتحد من تطورها، ولذلك كانت الضرورة الملحة إلى تبني التوجيهية الأوربية رقم CEE/435/90 للمجلس المنعقد في 23 جويلية 1990، متضمنة نظام جبائي مشترك يطبق على الشركة الأم وشركاتها التابعة المقيمة في بلدان الاتحاد الأوربي.

إن هذه التوجيهية الأوربية تحمل في طياتها المبادئ التالية :

- تقوم بتعريف مجال تطبيقها : على الشركات الأم والشركات التابعة لها المقيمة في دول الأعضاء، والتي حددت وفق شكلها الاجتماعي، كما وضعت قائمة كل الشركات المعنية في الملحق.
- خيار تطبيق التوجيهية هو مفتوح أمام الدول الأعضاء، إما بإعفاء الأرباح الموزعة أو بإحلال إمكانية لخصم قيمة الإخضاع الضريبي التي تعرضت له الأرباح المعنية (المادة 4).
- عدم تطبيق اقتطاع من المصدر على الأرباح الموزعة مع توفر شرطين في الشركات المعنية :
  - تنتمي إحدى أنواع الشركات المبينة في قائمة الملحق (خاضعة للضريبة على الأرباح ومقيمة بإحدى دول الأعضاء).
  - نسبة مساهمة الشركة الأم في الشركة التابعة تكون على الأقل تساوي نسبة 25%.

وبذلك فالتوجيهية الأوربية سعت إلى إحلال تناسق ضريبي بين دول الاتحاد الأوربي، مما يشجع أكثر لتطور المجمعات.

ولفهم أكثر لأهداف التوجيهية الأوربية، نقوم بدراسة المقارنة للإخضاع الضريبي بين دول الأعضاء فيما يخص نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة وهذا في الجدول التالي :

جدول رقم 15 : نظام الشركة الأم والشركات التابعة في دول الاتحاد الأوربي.

دول الاتحاد الأوربي	أرباح موزعة من مصدر وطني	أرباح موزعة من مصدر أجنبي (خارج الدولة)	
		شركة تابعة خارج دول الاتحاد الأوربي	شركة تابعة من الاتحاد الأوربي
- ألمانيا	إعفاء تام	إعفاء إلى غاية 95% من الأرباح الموزعة.	إعفاء إلى غاية 95% من الأرباح الموزعة.
- النمسا	معفاة	ابتداء من سنة 2004 : إعفاء المساهمات الأكبر من 10% بدلاً من 25% فيما قبل.	ابتداء من سنة 2004 : إعفاء المساهمات الأكبر من 10% بدلاً من 25% فيما قبل.
- بلجيكا	إعفاء إلى غاية 95% من الأرباح الموزعة إذا كانت المساهمة أكبر أو يساوي 5% أو 1,24 مليون أورو. انطلاقا من سنة 2004 : تم تغيير نسبة المساهمة حيث أصبحت 10% بدلاً من 5%.	إعفاء إلى غاية 95% من الأرباح الموزعة إذا كانت المساهمة أكبر أو يساوي 5% أو 1,24 مليون أورو. انطلاقا من سنة 2004 : تم تغيير نسبة المساهمة حيث أصبحت 10% بدلاً من 5%.	إعفاء المساهمات الأكبر أو يساوي نسبة 25%.
- الدانمارك	إعفاء إذا تعلق الأمر بنسبة مساهمة تفوق نسبة 20%.	إعفاء إذا تعلق الأمر بنسبة مساهمة تفوق نسبة 20%.	إعفاء إذا تعلق الأمر بنسبة مساهمة تفوق نسبة 20%.
- إسبانيا	إعفاء للمساهمات التي تفوق أو تساوي نسبة 5%.	إعفاء للمساهمات التي تفوق أو يساوي نسبة 5%.	إعفاء للمساهمات التي تفوق أو يساوي نسبة 5%.
- فنلندا	إعفاء	إعفاء المساهمات أكبر أو يساوي 10% من حقوق التصويت أو 25% من رأسمال بوجود معاهدة ثنائية بين البلدين. أو يتم إخضاعها بدون تشكيل لفرض ضريبي.	إعفاء المساهمات أكبر من 10% من حقوق التصويت أو تملك نسبة 25% من رأسمال.
- فرنسا	إعفاء إلى غاية 95% للأرباح الموزعة للمساهمات الأكبر أو يساوي 5%.	إعفاء إلى غاية 95% للأرباح الموزعة للمساهمات التي تكون أكبر أو يساوي 5%.	إعفاء إلى غاية 95% للأرباح الموزعة للمساهمات التي تكون أكبر أو يساوي 5%.

- اليونان	إعفاء 95% من الأرباح الموزعة.	إعادة إخضاع مع إدراج قرض ضريبي (نسبة الاقتطاع من المصدر).	إعادة إخضاع مع إدراج قرض ضريبي للمساهمات الأكبر أو يساوي 25% (نسبة الاقتطاع من المصدر).
- إيرلندا	إعفاء	إعادة الإخضاع بإدراج قرض ضريبي إذا تعلق الأمر بالمساهمات التي تساوي أو أكبر من 25% (100% ضريبة على الأرباح ونسبة الاقتطاع من المصدر).	إعادة الإخضاع بقرض ضريبي للمساهمات التي تساوي أو تفوق نسبة 25% (100% ضريبة على الأرباح ونسبة الاقتطاع من المصدر).
- إيطاليا	إعفاء 95% من الأرباح الموزعة.	إعفاء 95% من الأرباح الموزعة. قرض ضريبي كأقصى حد 5% من قيمة الاقتطاع من المصدر الأجنبي.	إعفاء 95% من الأرباح الموزعة. قرض ضريبي كأقصى حد 5% من قيمة الاقتطاع من المصدر الأجنبي.
- لكسمبورغ	إعفاء للمساهمات التي تساوي 10% أو M€1,2	إعفاء للمساهمات التي تساوي 10% أو M€1,2	إعفاء للمساهمات الأكبر أو تساوي نسبة 10%.
- هولندا	إعفاء للمساهمات التي تساوي أو تفوق نسبة 5%.	إعفاء للمساهمات التي تساوي أو تفوق نسبة 5%.	إعفاء للمساهمات التي تساوي أو تفوق نسبة 5%.
- البرتغال	إعفاء للمساهمات التي تساوي أو تفوق نسبة 10% أو M€ 20.	إعادة إخضاع مع الحق في قرض ضريبي.	إعفاء للمساهمات التي تساوي أو تفوق نسبة 10%.
- المملكة المتحدة	إعفاء	إعادة إخضاع مع قرض ضريبي (اقتطاع من المصدر للمساهمات التي تساوي أو تفوق نسبة 10% والضريبة على الأرباح التي تم دفعها من قبل الشركة التابعة (غير مقيمة).	إعادة الإخضاع مع تشكيل قرض ضريبي يتعلق بقيمة الاقتطاع من المصدر (مساهمة أكبر أو يساوي 10%) وقيمة الضريبة على الأرباح التي دفعتها الشركة (غير مقيمة).
- السويد	إعفاء للمساهمة تساوي أو تفوق نسبة 10% من حق التصويت.	إعفاء للمساهمات التي تفوق أو تساوي 10% من حقوق التصويت.	إعفاء للمساهمات التي تساوي أو تفوق 10% من رأسمال.

المصدر : من إعداد الطالب.

الفرع الثاني : التعديلات الأخيرة التي مست التوجيهية الأوربية السابعة

تجدر الإشارة أن التجربة التي تم حيازتها جراء تطبيق التوجيهية الأوربية CEE/435/90 قد بينت نقائص يجب معالجتها، بتحسين وتوسيع مزايا القواعد المشتركة لسنة 1990 وهي : بتبني التعديلات المحدثة في التوجيهية لـ 22 ديسمبر 2003 رقم CE/123/2003 :

تعرف المادة 2 من التوجيهية (CEE/435/90) الشركات التي تدخل في مجال تطبيق نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة والمدرجة في الملحق، وميدانيا ظهرت شركاتها تتوفر فيها كل الشروط، فهي مقيمة في إحدى دول الأعضاء وخاضعة للضريبة على الأرباح.

ففي 8 أكتوبر من سنة 2001، تبنى مجلس الاتحاد الأوربي قانون رقم 2157/2001 متضمنًا الشكل القانوني للشركة الأوربية (SE)*.

كذلك في 22 جويلية من سنة 2003، تم تبني تنظيم آخر رقم 1435/2003 المتعلق بالشكل القانوني لشركة التعاونية الأوربية (SCE)*.

ولأن كلا الشركتين (SCE/SE) هي شركات الأموال إذن بالضرورة معنية بالتوجيهية الأوربية الخاصة بنظام الشركات الأم وشركاتها التابعة ولذا يجب إدراجها في الملحق.

كما أخذت التوجيهية الجديدة بعين الاعتبار الأرباح الموزعة ليس فقط من الشركات التابعة المباشرة ولكن كذلك من الشركات التابعة غير المباشرة.

ومن أجل توسيع مجال تطبيق التوجيهية فإنه تم تقليل نسبة الحيازة التي من خلالها يمكن اعتبار الشركة على أنها شركة أم والأخرى كشركة تابعة لها، وهذا من نسبة مساهمة 25% إلى غاية نسبة مساهمة على الأقل تساوي 10%.

ابتداء من 01 جانفي 2007 على الأقل نسبة المساهمة هي 15%.

وابتداء من 01 جانفي 2009 على الأقل نسبة المساهمة هي 10%.

إن أحكام التوجيهية الأوربية المعدلة رقم CE/123/2003 دخلت حيز التنفيذ انطلاقا من 01 جانفي من سنة 2005*. وهذا من أجل توفير مناخ اقتصادي منسجم يسمح بتطور المجمعات الأوربية التي تعتبر كركيزة أساسية لازدهار الاقتصاديات العالمية.

---

* Société Européenne.
* Société Coopérative Européenne.
* Site Internet : http://europa.eu.int/eur-lex/pri/fr/oj/dat/2004/1-007/1-00720040113.fr00410044.pdf.

خلاصة المبحث الثاني :

تعترف أغلبية الدول الأوربية بمجمع الشركات وتحضيه بنظام جبائي خاص به كما هو الحال بفرنسا، وعلى العموم فإن النظام الجبائي المطبق في هذه البلدان هو :

- نظام الاندماج الجبائي.
- نظام الشركة الأم والشركات التابعة.

وكما رأينا أن دول الاتحاد الأوربي قننت توجيهية أوربية موحدة خاصة بنظام الشركة الأم والشركات التابعة الأوربية.

المبحث الثالث : النظام الجبائي لمجمع الشركات في دول الاتحـاد المغاربـي (الجزائر وتونس)

- **توطئة :**

كدول الاتحاد الأوربي، فإن الجزائر وتونس قد تبنت نظام خاص بمجمع الشركات يسمح بإجراء مقاصة شاملة للأرباح والخسائر المحققة على مستوى كل الشركات المنتمية لنفس المجمع بتحقق شروط خاصة.

كما تجدر الإشارة، أن المغرب لا يطبق نظام خاص للاندماج الجبائي إلى يومنا هذا.

المطلب الأول : النظام الجبائي لمجمع الشركات في الجزائر

قبل التطرق إلى النظام الخاص بمجمعات الشركات في الجزائر، والذي تم تشريعه في سنة 1997، فإنه يعتبر من الضروري دراسة تقنية الرصيد الجبائي التي وضعت أساسا من أجل الحد من الازدواج الضريبي جراء توزيع الأرباح وقد تم إلغاؤه سنة 2003[1].

الفرع الأول : تقنية الرصيد الجبائي (99 – 2003)

إن توزيع الأرباح من قبل شركات الأموال يخضع إلى ازدواج الضريبة :

- ضريبة على مستوى الشركة، فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للنتائج المتعلقة بنشاطاتها.
- وضريبة على مستوى المساهمين، فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، بالنسبة للأرباح الموزعة.

1 - راجع : Khélaf Belamiri, Impôts sur les bénéficies des sociétés (IBS) , 2005, p43.

قصد التقليل من الآثار الاقتصادية لازدواجية الضريبة وتشجيع إنشاء شركات الأموال، قد تم إنشاء ميكانيزم يتمثل في تقنية الرصيد الجبائي الذي يقسم على عدد المساهمين حسب حقوقهم الاجتماعية.

حيث أنه يرمي إلى تشجيع كل من[1]:

- الأشخاص المعنويين أو الطبيعيين إلى الاستثمار، بشكل مساهمة في شركات الأموال (شراء أسهم)
- شركات الأموال للتوجه إلى التوفير العام في إطار سوق الأموال.

وهذا ما تضمنته أحكام المادة 87 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن : "الأشخاص الذين يتحصلون على الأقسام الموزعة من قبل الشركات الجزائرية"، تتحصل في هذا الإطار عل دخل متكون من :

- المبالغ المتحصل عليها من الشركة.
- الرصيد الضريبي الممثل للائتمان الضريبي المفتوح لدى الخزينة.

قاعدة الرصيد الضريبي تحدد بنسبة للأقسام الموزعة والمتحصل عليها من الفوائد الخاضعة للرسم بنسبة عادية بالنسبة للمبلغ الإجمالي للأقسام الموزعة.

مبلغ الرصيد الضريبي يقدر بـ 30% من المبلغ المتحصل عليه من النسبة أعلاه وفق المبالغ المسددة فعليا من قبل الشركة.

لا يمكن استعمال الرصيد الضريبي إلا في حالة ما إذا كان الدخل داخلاً في قاعدة الضريبة على الدخل المستحق على المستفيد[2].

يستفيد من الرصيد الضريبي، الأشخاص الذين لهم مقر حقيقي أو مقر اجتماعي في الجزائر بمقدار الأقسام الموزعة طبقًا لقرار قانوني للأجهزة المختصة للشركة.

ومنه، فإن هذا الرصيد الجبائي يدرج في الضريبة على الدخل الإجمالي الذي تقع على عاتق المستفيد، وهو يختلف عن الائتمان الضريبي الذي يتكون بالنسبة للاقتطاع من المصدر عند توزيع الأرباح.

كما أن الرصيد الجبائي لا يسمح به إلا بالنسبة للأشخاص الذين يتحصلون على الأرباح الموزعة من قبل الشركات الجزائرية، ولا يمكن استعماله إلا إذا كان الدخل الذي يوزع قد خضع إلى الضريبة على أرباح الشركات[3].

كما لا يمكن استعمال الرصيد الجبائي إلا إذا كان الدخل المعني يدخل في قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي.

---

1 - مشروع قانون المالية لسنة 1993.

2 - راجع : Kamel Laswag, Imposition des sociétés, cours, Institut d'économie douanière et fiscale, Koléa 2005, p32.

3 - في سنة 1993 كانت الضريبة على أرباح الشركات تساوي نسبة 42%.

وأخيرا، الرصيد الجبائي يقدر بـ 30% من مبلغ محدد وفق التوزيعات المتأتية من الفوائد التي تخضع للمعدل العام للضريبة على أرباح الشركات مقارنة للمبلغ الإجمالي للتوزيعات.

- **مثال لحساب الرصيد الجبائي :**

لتكن شركة أسهم تتكون من 10 مساهمين والتي تحقق فائدة قدرها 500.000 دج.

- الضريبة على أرباح الشركات تقدر بـ :

$$\frac{42 \times 500.000}{100} = 210.000 \text{ دج}$$

- الفائدة الموزعة :

500.000 – 210.000 = 290.000 دج

فرضا أن هذه الفائدة قد وزعت كلية على المساهمين الذين يمتلكون مساهمات متساوية في الشركة.

- مبلغ الرصيد الجبائي :

290.000 × 30% = 87.000 دج

يستفيد كل مساهم من رصيد جبائي يقدر بـ : 87.000 : 10 = 8.700 دج الذي يسجل على الضريبة على الدخل الإجمالي التي تقع على عاتق كل مساهم.

يعني هذا أن الرصيد الجبائي يزيد من دخل المساهم الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي وتقليص مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي.

من هنا نستنتج الوضعية التالية :

المبلغ الحقيقي للتوزيعات يقدر بـ : 290.000 + 8700 = 377.000 دج وأن العبء الضريبي الذي يقع على الشركة يقدر بـ 123.000 دج أي ما يعادل 24,6% من الفائدة.

1 – شروط متعلقة بالإطار القانوني للشركات :

حسب أحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، فإن "مجمع الشركات هو كل كيان اقتصادي يتكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم...".

الفرع الثاني : نظام الاندماج الجبائي

في المفهوم الجبائي، يقصد : "تجمع الشركات كل كيان اقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها "الشركة الأم" تحكم الأخرى المسماة "الأعضاء" تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من الرأسمال الاجتماعي، والذي لا يكون رأسمال ممتلك

كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركات أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم" (المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

أ – شروط الاستفادة من نظام تجمع الشركات[1]:

2 – شروط متعلقة بنسبة حيازة رأسمال :

حددت أحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 الشروط المتعلقة بنسبة حيازة رأسمال الاجتماعي للشركات التابعة، والذي يجب أن يكون مملوكًا بشكل مباشر وليس بواسطة شركات أخرى على الأقل بنسبة 90% من طرف الشركة الأم.

وعليه فإن الشركة التي يمتلك رأسمالها بنسبة 85% بطريقة مباشرة ونسبة 5% بطريقة غير مباشرة عن طريق شركة أخرى لا تكون مؤهلة للخضوع لهذا النظام حتى وإن كان رأسمالها ممتلكًا في الحقيقة من قبل الشركة الأم بنسبة 90%[2].

ومنه تستفيد الشركات ذات الأسهم، لوحدها، من نظام تجمع الشركات وعليه، تستثني من ذلك الشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات التضامن والشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد... الخ.

- **مثال 1 :**

الشكل 25 : شرط نسبة حيازة رأسمال.

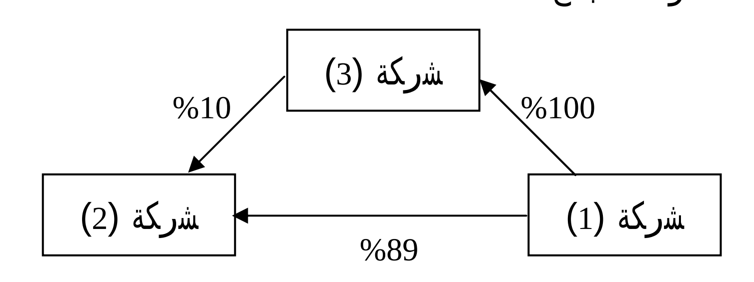
شركة (1) ← %90 ← شركة (2)

المصدر : وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر 2004، ص39.

يمكن للشركة (1) أن تكون تجمع مع الشركة (2) لأنها تملك على الأقل 90% من رأسمالها.

- **مثال 2 :**

الشكل 26 : الشركات المكونة للمجمع.



1 - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب4، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر 2004، ص ص 39-43.

2 - راجع : Recueil des circulaires fiscales de l’année 1997, circulaire n°07 MF/DGI/DLF/LF/97, p28.

المصدر : نفس المصدر، ص39.

يمكن للشركة (1) أن تكون تجمع مع الشركة (3) بينما لا يمكنها أن تكون مع الشركة (2) لأنها لم تصل إلى حد الامتلاك المباشر لـ 90% وهذا رغم امتلاكها لـ 10% بواسطة الشركة (3).

– لا يجب أن تمتلك رأس المال الاجتماعي للشركة الأم بشكل مباشر بنسبة 90% منه أو أكثر من طرف شركة ثالثة مؤهلة على شكل شركة أم.

- **<u>مثال 1 :</u>**

الشكل 27 : وجود مساهمة بـ 90% في الشركة الأم.

شركة (1) ← 90% ← شركة (2) ← 95% ← شركة (3)

المصدر : نفس المصدر، ص 40.

لا يمكن للشركة (2) أن تشكل تجمع مع الشركة (3) حتى ولو ملكت أكثر من 90% من رأسمال الشركة (3) لأن الشركة (1) تملك 90% من رأسمالها.

- لا يمكن للشركات الأعضاء أن تملك رأسمال الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشـرة كليا أو جزئيا، وهذا حسب أحكام القانون التجاري في مادته 732.

- **<u>مثال 2 :</u>**

الشكل 28 : وجود مساهمات مزدوجة.

شركة (1) → **%5** → **شركة (2)**
شركة (2) → **%100** → **شركة (1)**

المصدر : نفس المصدر، ص 40.

لا يمكن للشركة (1) أن تشكل تجمع مع الشركة (2) حتى ولو ملكت أكثر من 90% من رأسمالها، لأن الشركة (1) تملك 5% من رأسمال الشركة (2) بصفة مباشرة.

- **<u>مثال 3 :</u>**

الشكل 29 : وجود مساهمات غير مباشرة.

شركة (1) → %20 → شركة (3)
شركة (3) → %90 → شركة (2)
شركة (1) → %95 → شركة (2)

المصدر : نفس المصدر، ص 40.

لا يمكن للشركة (1) أن تنشئ تجمع مع الشركة (2) لأن هذه الأخيرة تملك جزءا من رأسمالها بطريقة غير مباشرة.

ب – الاستثناءات من هذا النظام[1]:

1 – يجب أن لا يتعلق العمل الرئيسي للشركة بميدان النقل ولا بتحويل أو تسويق المحروقات ومشتقاتها، كنتيجة لذلك تستثنى الشركات البترولية والشركات الأخرى التي يتعلق نشاطها بالموضوع المذكور.

2 – يجب أن تكون علاقات الشركة منصوصا عليها حرصا من طرف القانون التجاري.

في هذا الخصوص لا يمكن للشركات القابضة والشركات العمومية الاقتصادية التي تملك الشركات القابضة رأسمالها أن تشكل تجمع شركات لأنها منظمة بالأمر رقم 95-25 الموافق لـ 1995/09/25 والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة والمعدل بالأمر 01 – 04 المؤرخ في 20 أوت 2001[2] والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها، إن هذا الاستثناء القانوني الخاص بالشركات القابضة العمومية يسمح للمؤسسات العمومية التي تملك الشركات القابضة رأسمالها الاجتماعي بنسبة 90%، على الأقل أن تستفيد من نظام مجمع الشركات بصفة شركة أم، وهذا بتوفر الشروط القانونية الأخرى.

ج – اختيار نظام الاندماج الجبائي :

وفق أحكام المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتممة بالمادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، يمكن لمجمع الشركات من اختيار نظام الميزانية الموحدة، على أن يتم الاختيار من قبل الشركة الأم وبموافقة جميع الشركات التابعة ليبقى ساري المفعول لمدة 4 سنوات وبدون رجعة.

ترسل الشركة الأم طلب ممضى من طرف المدير العام للشركة ورئيس مجلس الغدارة أو رئيس مجلس المراقبة، تتضمن المعلومات التالية :

- عبارة القبول من طرف أغلبية أعضاء المجلس.
- النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي للشركة الأم، إضافة إلى رقم المادة.
- النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي للشركات التابعة، إضافة إلى رقم المادة.

وترفق هذه الرسالة برسالة قبول كل الشركات التابعة ممضاة من قبل المدير العام ورئيس مجلسها الإداري أو مجلسها الرقابي متضمنة ما يلي :

---

1 - راجع : Direction générale des impôts, Groupes de sociétés , http://www.impôts.fin.

2 - الجريدة الرسمية رقم 47 الموافقة لـ 22 أوت 2001، الجزائر.

- عبارة قبول أغلبية أعضاء المجلس الإداري.

- النشاط الممارس، المقر الاجتماعي، رقم التعريف الجبائي للشركة التابعة.

هذه الرسائل بدورها يجب أن ترفق بميزانيتي الدورتين الأخيرتين لمجمل الشركات والتي تتضمن نتائج الاستغلال دون العجز المرحل[1].

3 – لا يمكن إلا للشركات التي حققت نتائج إيجابية خلال نشاطيها الأخيرين أن تندمج في المجموعة. في هذا الخصوص، لا يؤخذ بعين الاعتبار كل من العجز المؤجل والنواتج خارج الاستغلال (باستثناء فوائض القيمة لعملية إعادة التقويم الفعلي المدمجة في الأرباح الخاضعة للضريبة).

د – الامتيازات الجبائية الممنوحة لتجمع الشركات :

– تدابير ترمي إلى تشجيع تشكيل تجمع الشركات :

• **إخضاع الأرباح للضرائب بمعدلات منخفضة :** الأرباح الناتجة عن الأسهم أو عن حصص الشركات وأموال أخرى منقولة والتي تسمح بالمشاركة بنسبة 90% في رأسمال شركات أخرى من نفس المجموعة تخضع للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض بنسبة 15%.

• **إعفاء العقود المتعلقة بالتحويلات الخاصة بالملكيات :** تعفى العقود المتعلقة بتحويل الملكيات التي تحصل بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجموعة من حقوق التسجيل، غير أن هذه الشركات مطالبة بإتمام إجراءات التسجيل[2].

• **الاستفادة من تخفيض قدره 50% فيما يخص الرسم على النشاط المهني :** يستفيد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني بالنسبة للعمليات المحققة بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجموعة من تخفيض بنسبة 50%.

يذكر في هذا المجال أن التخفيض يجمع مع التخفيضات الأخرى المنصوص عليها قانونيا[3].

• **من أجل الاستفادة من المعدلات المخفضة :**

- يجب أن تسمح الاقتناءات بالحصول على نسبة امتلاك 90% من رأس المال

- على الشركة أن تبدأ باقتناء الأسهم خلال سنة التسيير وتتعهد باقتنائها قبل إقفال السنة المالية الموالية

- يجب على الشركة أن تحتفظ بالأسهم المكتسبة لمدة 5 سنوات على الأقل.

---

1 - راجع : Touati Kamel, Les fiscalités des groupes de sociétés , Mémoire de fin d'étude, Institut d'économie douanière et fiscalité, Koléa, promotion 1996/1998, p64.

2 - المادة 36 من قانون المالية لسنة 1997.

3 - المادة 24 من قانون المالية لسنة 1997 المتممة للمادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- **الإعفاء من حقوق التسجيل لعقود تحويل الشركات :** تعفى من حق التسجيل، العقود المتضمنة تحويل الشركات المستفيدة من النظام الجبائي لتجمع الشركات من أجل اندماج المجموعة المذكورة، غير أنه يجب على الشركات إتمام إجراءات التسجيل.

ب – المزايا الجبائية الأخرى :

- **إعفاء الأرباح :** تعفى من الضريبة على أرباح الشركات (ض.أ.ش) أرباح الأسهم التي تحققها الشركات عند اشتراكها في رأسمال الشركات الأخرى الأعضاء في نفس المجمع[1].
- **إعفاء فوائض قيمة التنازل :** تعفى من الضريبة على أرباح الشركات فوائض قيمة التنازل المحققة في إطار مبادلات الذمم المالية بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجمع[2].
- **ملاحظـة :** تمنح تخفيضات التكاليف المحدودة قانونيا لكل شركة من المجموعة والتي يمكن تقييمها.

غير أنه لا يمكن لأي شركة وصلت إلى أقصى حد مصرح به من التخفيضات أن تستفيد من التحديدات المسموحة للشركات الأخرى من نفس المجمع.

المطلب الثاني : نظام مجمع الشركات في تونس

من أجل تقليل العبء الضريبي على مجمع الشركات التونسية وجعلها أكثر تنافسية، وكذا لتطوير عمليات البورصة والسوق المالية ككل، تم إحلال نظاما خاصا يحفز على تمركز الشركات وتشكيل روابط اقتصادية فيما بينها.

الفرع الأول : مفهوم تجمع الشركات

طبقًا لأحكام القانون عدد 117 لسنة 2001 المؤرخ في 06 ديسمبر 2001 المتمم لمجلة الشركات التجارية والمنظم للإطار التشريعي لتجمعات الشركات، يعرف تجمع الشركات على أنه مجموعة من الشركات لكل واحدة منها شخصيتها القانونية تكون مرتبطة بمصالح مشتركة وتمسك إحداها، وتسمى الشركة الأم التي يستوجب أن تتخذ شكل شركة خفية الاسم، بقية الشركات تحت نفوذها القانوني أو الفعلي وتمارس عليها رقابتها بشكل يؤدي إلى وحدة القرار.

الفرع الثاني : شروط الانخراط في نظام الاندماج الجبائي

يستوجب نظام تجميع النتائج توفر الشروط التالية، وهذا طبقًا لأحكام الفصل 49 مكرر من قانون الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات :

أ – الشروط العامة :

1 - المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997 المتممة للمادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 - المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997 المتممة للمادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تتعلق هذه الشروط بالشركة الأم وشركاتها التابعة، التي يجب أن تتوفر فيها[1]:

1 – شروط الإقليم : يجب أن تكون كل الشركات المعنية بتجميع النتائج مستقرة بالبلاد التونسية، لذا فالشركات غير التونسية هي خارج مجال تطبيق هذا النظام.

2 – شرط الإخضاع الضريبي : أن تكون كل الشركات المعنية بتجميع النتائج خاضعة للضريبة على الشركات.

3 – وجود تناسق في تاريخ افتتاح وختم السنة المالية : يجب أن يكون لكل الشركات المعنية بتجميع النتائج نفس تاريخ فتح وختم السنة المالية.

4 – شرط المصادقة على الحسابات : تخضع حسابات كل الشركات المعنية بتجميع النتائج لتحقيق مراقب حسابات خلال كامل الفترة المعنية بتجميع النتائج.

ب – شروط خاصة بالشركة الأم :

كانت الشروط الواجبة التوفر على مستوى الشركة الأم إلى غاية 2003/12/31 تتمثل أساسا في:

- أن تكون الشركة الأم مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس
- أن لا تقل مساهمة الشركة الأم في رأسمال الشركات العضوة في نظام تجميع النتائج عن 95%.

ومنذ قانون المالية لسنة 2004، فقد أدرجت التيسيرات التالية[2]:

1 – تيسير الشرط المتعلق بالإدراج بالبورصة : تم استبدال الشرط المتعلق بالإدراج المسبق بالبورصة بشرط الإدراج اللاحق لدخول نظام تجميع النتائج حيز التطبيق، حيث يشترط الإدراج بالبورصة طبقًا لأحكام الفصل 17 من قانون المالية لسنة 2004 في أجل أقصاه نهاية السنة الموالية لسنة دخول نظام تجميع النتائج حيز التطبيق.

ويمكن التمديد في هذا الأجل بسنة واحدة بقرار من وزير المالية على أساس تقرير معلل من هيئة السوق المالية.

كما يتعين على الشركة الأم إيداع شهادة تثبت إدراجها بالبورصة التونسية في أجل أقصاه موفى الشهر الثالث من السنة الثانية الموالية لسنة دخول هذا النظام حيز التنفيذ أو من السنة الثالثة في صورة التمديد في هذه الفترة.

1 - راجع : Recueil des textes fiscaux relatifs à l'impôts sur le revenu des personnes physiques et à l'impôts sur les sociétés, publication de l'imprimerie officielle de la république Tunisienne, Tunis 2005, p141.

2 - الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مذكرة عامة عدد 2004/24.

وينجر عن عدم إيداع الشهادة المذكورة أعلاه الرجوع في النظام وتطالب كل الشركات المعنية بدفع الضريبة التي لم تدفع نتيجة لانتفاعها بهذا النظام المذكور، تضاف إليها عقوبات التأخير (ذلك بالنسبة إلى كامل الفقرة المعنية بالنظام).

- **مثال :**

لنفرض مجمع شركات يخضع لنظام تجميع النتائج في بداية جانفي 2006، متكون من الشركة الأم "أ" غير مدرجة في بورصة الأوراق المالية بتونس و "ب" و "ج" شركاتها التابعة.

وتم قبول تطبيق نظام الاندماج للمجمع على أساس تعهد لشركة الأم بالإدراج بالبورصة قبل نهاية 2007.

لنفترض أنه بتاريخ 20 نوفمبر 2007 تم تمكين الشركة الأم من التمديد في الأجل المخصص للإدراج بالبورصة بسنة إضافية.

وكذلك الشركة الأم "أ" لم تتمكن من إيداع شهادة تثبت إدراجها في البورصة في الأجل المحدد أي 31 مارس 2009.

في هذه الحالة يتعين على الشركات الثلاث "أ" و "ب" و "ج" تسوية وضعيتها وذلك بعنوان السنوات الثلاث المعنية بتجميع النتائج أي 2006 و 2007 و 2008 وذلك بدفع الضريبة على الشركات التي لم تدفع، تطبيقًا لنظام تجميع النتائج.

في هذه الحالة، وإذا اعتبرنا أن مجمع الشركات المذكور حقق بعنوان السنوات 2006 و 2007 و 2008 النتائج التالية :

جدول رقم 16 : النتائج المحققة خلال السنوات 2006، 2007 و 2008. بالدينار

الشركة / السنة	"أ" الأم	"ب"	"ج"	النتيجة المجمعة	الضريبة على الشركات المستوجبة
2006	600.000	500.000	750.000	1.850.000	647.500
2007	-700.000	890.000	-250.000	-60.000	2000
2008	-180.000	840.000	925.000	1.525.000*	533.750

المصدر : الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مذكرة عامة عدد 2004/24.

وبالتالي سوف تكون الشركات الثلاث مطالبة بدفع الفارق بين القسط الراجع لكل منها من الضريبة على الشركات المدفوعة من قبل المجمع والضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان النتائج التي حققتها تضاف إليها خطايا التأخير المحتسبة كما يلي :

* النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة للمجمع بعد طرح خسارة سنة 2007.

– فيما يتعلق بسنة 2006 :

لا يتعين إجراء أية تسوية بما أن كل الشركات العضوة في المجمع حققت أرباحا.

– فيما يتعلق بسنة 2007 :

جدول رقم 17 : تسوية الضريبة الواجبة لسنة 2007.

الأداء / الشركة	المساهمة في الضريبة المدفوعة من قبل المجمع	الضريبة المستوجبة	فارق الضريبة المستوجب
"أ"	$\frac{700.000}{250.000+700.000}$ × 2.000=1.473.684	2.000	2.000 – 1.473.684 = 526.318
"ب"	0	890.000 × 35% = 311.500	311.500
"ج"	$\frac{250.000}{250.000+700.000}$ × 2.000=526.316	2.000	2.000 – 526.316 = 1.473.684

المصدر : نفس المصدر.

– فيما يتعلق بسنة 2008 :

جدول رقم 18 : تسوية الضريبة الواجبة لسنة 2008.

الأداء / الشركة	المساهمة في الضريبة المدفوعة من قبل المجمع	الضريبة المستوجبة	فارق الضريبة المستوجب
"أ"	0	2.000	2000
"ب"	$\frac{840.000}{925.000+840.000}$ × 533.750=254.023	840.000 × 35% = 294.000	294.000 – 254.023 = 39.977
"ج"	$\frac{925.000}{925.000+840.000}$ × 533.750=279.727	925.000 × 35% = 323.750	323.750 – 279.727 = 44.023

المصدر : نفس المصدر.

2 – تيسير الشرط المتعلق بنسبة مساهمة الشركة الأم في رأسمال الشركات العضوة : تم بمقتضى الفصل 17 من قانون المالية لسنة 2004 التخفيض في النسبة الدنيا المطلوبة التي يجب أن تمتلكها الشركة الأم في رأسمال الشركات العضوة من 95% إلى 75% وذلك سواء كانت المساهمة مباشرة أو غير مباشرة.

وتحتسب نسبة المساهمة كما يلي :

لنفترض أن شركة "أ" تمتلك 450 سهما في رأسمال شركة "ب" ينقسم رأسمالها إلى 1000 سهم و 600 سهما في رأسمال شركة "ج" ينقسم رأسمالها إلى 800 سهم.

إذا افترضنا أن الشركة "ج" تمتلك 500 سهم في رأسمال الشركة "ب"، فإن نسبة مساهمة الشركة الأم "أ" في رأسمال الشركات المذكورة تحتسب كالتالي :

1 – نسبة مساهمة الشركة "أ" في رأسمال الشركة "ب" : 450 / 1000 = 45%

2 – نسبة مساهمة الشركة "أ" في رأسمال الشركة "ج" : 600 / 800 = 75%

3 – نسبة مساهمة الشركة "ج" في رأسمال الشركة "ب" : 500 / 1000 = 50%

4 – نسبة مساهمة الشركة "أ" في رأسمال الشركة "ب" بصفة غير مباشرة :

= [(نسبة مساهمة الشركة "أ" في الشركة "ج") × (نسبة مساهمة الشركة "ج" في الشركة "ب")] أي :

75% × 50% = 37,5%.

وبالتالي فإن المساهمة الجملية للشركة "أ" في رأسمال الشركة "ب" تساوي :

المساهمة المباشرة + المساهمة غير المباشرة أي : 45% + 37,5% = 82,5%

وبالتالي، يمكن للشركتين "ب" و "ج" الانضمام إلى التجميع وضم نتائجها مع نتائج الشركة "أ".

3 – الامتياز الإضافي الممنوح لنظام تجميع النتائج (الحسابات الجارية للشركاء) :

– القاعدة العامة : إخضاع فوائض الحسابات الجارية للشركاء للضريبة : طبقًا للتشريع الجاري به العمل، تكون المبالغ التي يضعها الشركاء على ذمة الشركة زيادة على مناباتهم في رأس المال وكذلك المبالغ التي تضعها الشركة على ذمة الشركاء منتجة لفوائض بنسبة دنيا بـ 8% من المبالغ المودعة حتى وإن لم يتم توظيف فوائض عليها أو تم توظيف فوائض عليها بنسبة تقل عن 8%.

وتدمج الفوائض المحتسبة على هذا النحو ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركاء أو للشركات حسب الحالة.

– استثناء لقاعدة الإخضاع للضريبة للفوائض التي لم يتم توظيفها : نص الفصل 20 من قانون المالية لسنة 2004 على عدم توظيف الضريبة على الفوائض التي لم يتم توظيفها بعنوان المبالغ التي تم وضعها على ذمة الشركات العضوة المنتفعة بنظام تجميع النتائج في إطار الحسابات الجارية للشركات العضوة فيما بينها.

وعلى هذا الأساس، لا تدمج الشركات العضوة في المجمع بما فيها الشركة الأم الفوائض التي لم توظفها بعنوان المبالغ التي وضعتها على ذمة الشركات الأخرى عند احتساب ربحها الخاضع للضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أن الاستثناء لمبدأ إخضاع الفوائض غير الموظفة للضريبة بعنوان المبالغ التي تضعها الشركة على ذمة الشركاء وبعنوان المبالغ التي يضعها الشركاء على ذمة الشركة يشمل فقط المبالغ المودعة في الحسابات الجارية للشركات العضوة في المجمع خلال مدة الانتفاع بنظام تجميع النتائج.

هذا وفي صورة الرجوع في نظام تجميع النتائج، تستوجب الضريبة على الشركات على الفوائض التي لم يتم توظيفها على الشركات المعنية، تضاف إليها خطايا التأخير المحتسبة طبقًا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

– **تشجيع الشركات على تسوية وضعيتها بعنوان المساهمات المتبادلة :** تم بمقتضى القانون رقم 117 لسنة 2001 المؤرخ في 6 ديسمبر 2001 ضبط المساهمات المتبادلة في إطار تجمع الشركات على النحو التالي :

- إذا فاقت مساهمات شركة أسهم في رأسمال شركات أخرى 10%، فإن هذه الأخيرة لا يمكنها امتلاك في رأسمال شركة الأسهم (الفصلان 466 و 467 من مجلة الشركات التجارية).
- إذا كانت مساهمة شركة أسهم في رأسمال شركة من غير شركة أسهم تساوي أو تقلا عن 10%، فإن مساهمات هذه الأخيرة في رأسمال شركة الأسهم يجب أن تكون في نفس الحدود (المادة 468 من مجلة الشركات التجارية).

ولهذا الغرض، تم منح الشركات المنتمية لتجمعات قائمة في تاريخ دخول القانون السالف الذكر حيز التنفيذ سنتين منذ هذا التاريخ للتفويت في القسط من مساهماتها الذي يفوق الحدود المضبوطة وتسوية وضعيتها بعنوان المساهمات المتبادلة[1].

4 – إضافات قانون المالية لسنة 2005 :

– **فيما يتعلق بآجال تسوية الوضعية :** بهدف تمكين الشركات التي تمتلك مساهمات متبادلة والمنتمية لتجمعات قائمة عند دخول القانون 117 لسنة 2001 من الوقت الكافي لتسوية وضعيتها والاستجابة للمساهمات المحددة، مدد الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2005 في الفترة الممنوحة للشركات المالكة للنسبة الأدنى للتفويت في مساهماتها إلى غاية 31 ديسمبر 2005[2].

ب – فيما يتعلق بالقيمة الزائدة المحققة في إطار عمليات التسوية :

– **المبدأ العام :** منح الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2005 حق طرح القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في المساهمات فذي إطار تسوية الوضعية بعنوان المساهمات المتبادلة من الربح الخاضع

1 - راجع : Direction générale des impôts, Groupes de sociétés, http://www.impôts.finances.gov.tn/documentation/notes_communes_ar/nc26_2003_ar.pdf

2 - الفصل 41 من قانون المالية لسنة 2005، تونس.

للضريبة على الشركات لسنة التفويت شريطة رصدها ضمن خصوم الموازنة بحساب يسمّى "الاحتياطي ذو نظام خاص" غير قابل للتوزيع لمدة الخمس سنوات الموالية لسنة التفويت[1].

• **مثال 1 :**

لنفترض أن تجمع شركات متكون من 4 شركات منها شركتي أسهم "أ" و "ب" ولنفترض أن شركة الأسهم "أ" تمتلك 20% من رأسمال شركة الأسهم "ب" التي تمتلك بدورها 10% من رأسمال الشركة الأولى.

وبالتالي، وطبقًا لأحكام مجلة الشركات التجارية، يتعين على الشركة المالكة للنسبة الدنيا أي الشركة "ب" التفويت في مساهمتها في رأسمال الشركة "أ" في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2005.

هذا، وإذا افترضنا أن الشركة "ب" قامت خلال سنة 2005 بالتفويت في إطار تسوية وضعيتها في كل مساهمتها في رأسمال الشركة "أ" محققة بذلك قيمة زائدة بـ 100.000 د.

في هذه الحالة، تقبل للطرح القيمة الزائدة المذكورة، أي 100.000 د من النتائج الخاضعة للضريبة للشركة "ب" لسنة 2005 وذلك شريطة رصدها ضمن خصوم الموازنة بحساب يسمى "الاحتياطي ذو نظام خاص" غير قابل للتوزيع خلال الخمس سنوات الموالية لسنة التفويت أي إلى موفى سنة 2010.

– **حالات خاصة :**

• **التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس :** طبقًا لأحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تقبل للطرح لغاية ضبط الصافي الخاضع للضريبة خاصة القيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في الأسهم المدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس وذلك في حدود الفارق بين معدّل قيمتها اليومية بالبورصة لآخر شهر من السنة المالية السابقة للسنة التي تمّ فيها التفويت وقيمة اقتناءها أو اكتتابها.

وعلى هذا الأساس، وكانت الأسهم المفوّت فيها في إطار تسوية الوضعية بعنوان المساهمات المتبادلة أسهما مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس، فإن شرط تجميد القيمة الزائدة المحققة بهذا العنوان يطبّق قصرا على القسط من القيمة الزائدة الذي يفوق الحد القابل للطرح بمقتضى أحكام الفصل 11 المذكور أي على الفارق بين سعر التفويت فيها ومعدّل قيمتها اليومية بالبورصة لآخر شهر من السنة المالية السابقة للسنة التي تم فيها التفويت[2].

• **مثال 2 :**

1 - الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مذكرة عامة عدد 2005/25.

2 - الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مذكرة عامة عدد 2004/28.

لنأخذ من جديد معطيات المثال السابق ولنفترض أن الشركة "أ" مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس وأن الشركة "ب" تمتلك في رأسمالها 10.000 سهما اقتنتها بـ 15 د للسهم الواحد وفوتت فيها خلال شهر جانفي 2005 بـ 25 د للسهم الواحد مع افتراض أن معدّل قيمتها اليومية بالبورصة لشهر ديسمبر 2004 حدّدت بـ 18 د للسهم.

في هذه الحالة تضبط القيمة الزائدة المحققة من عملية التفويت في الأسهم المدرجة بالبورصة في إطار عملية التسوية كما يلي :

- القيمة الزائدة الجملية المحققة :

(25 د – 15 د) × 10.000 = 100.000 د

- القسط من القيمة الزائدة القابل للطرح دون شط التجميد

(18 د – 15 د) × 10.000 = 30.000 د

- القسط من القيمة الزائدة القابل للطرح والمعني بالتجميد إلى موفى سنة 2010 :

(25 د – 18 د) × 10.000 = 70.000 د

• **إعادة اشتراء شركة لأسهمها :** يمكن أن تتم عملية تسوية الشركات لوضعيتها المتعلقة بالمساهمات المتبادلة عن طريق إعادة اشتراء الشركة لأسهمها.

في هذه الحالة وفي صورة تحقيق الشركة لقيمة زائدة، فإن القيمة الزائدة المذكورة لا تكون خاضعة للضريبة ولا يستوجب ذلك رصدها ضمن خصوم الموازنة في حساب "الاحتياطي ذو نظام خاص".

الفرع الثالث : واجبات الشركات الخاضعة لنظام الاندماج

تلتزم الشركة الأم بإرفاق التصريح السنوي الخاص بالنتائج المجمعة بـ[1]:

- جدول يبين كيفية ضبط النتيجة الصافية المجمعة حسب نموذج تعده الإدارة
- قائمة المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص المسندة بين الشركات المعنية بتجميع النتائج
- قائمة مفصلة عن الديون المتخلى عنها بين شركات المجمع
- قائمة الاستثمارات المنجزة على أساس الأرباح المعاد استثمارها من قبل الشركات المعنية

كما يجب أن يتضمن التصريح السنوي بالنتائج المجمعة تاريخ وعدد وصولات إيداع التصاريح السنوية المستوجبة على كل الشركات المعنية بتجميع النتائج.

- ويتعين على الشركة الأم إيداع لدى مركز أو مكتب مراقبة الأداءات المختص شهادة تثبت إدراجها ببورصة الأوراق

1 - المادة 49 من قانون الضرائب على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التونسي.

- قائمة تمض كل الشركات المعنية بتجميع النتائج مع التنصيص في نصبة المساهمات في رأسمالها.

وبهدف تكوين بنك معلومات للشركات والشركات المتفرعة عنها، أوجب الفصل 70 من القانون رقم 101 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 المتعلق بقانون المالية لسنة 2003 على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات التصريح بمساهماتهم التي تتعدى نسبة 10% من رأسمال الشركات الأخرى.

وتتضمن القائمة المصرح بها على المعطيات التالية :

- الاسم الاجتماعي للشركة - المعرف الجبائي
- المقر الاجتماعي - الرأسمال الاجتماعي للشركة
- نسبة المساهمة في رأسمال الشركة.

وينجر عن عدم إرفاق القائمة المذكورة بالتصريح السنوي بالضريبة على الشركات أو التصريح بمعلومات منقوصة أو مغلوطة تطبيق عقوبات جبائية.

إن مثل هذا التدبير سمح بإعطاء شفافية على مستوى مجمعات الشركات التونسية، بمعرفتها ومعرفة تكوينها. وكأهم المجمعات التونسية نجد :

جدول رقم 19 : قائمة أهم مجمعات الشركات التونسية.

مجمع	قطاع النشاط	أهم الشركات التابعة المكونة له	رقم الأعمال	الديون العامة
Poulina	Aviculture Tourisme Industrie	Cedria – SNA – ALMES – El Mazraâ – Dick – SABA – Yasmine La paix GAN ; Carthago Ceramic ; GIPA ; ERECA	725	305
SFBT	Industrie agro-alimentaire (bière, boissons, gazeuses, vin, eau minérale, lait)	SFBT ; SGBIA ; SNB ; SOSTEM ; SOTEV ; Société de boisson de Tunisie ; SEABG ; Marwa ; Société tunisienne de boissons gazeuses ; STBO ; Société tunisienne des boissons du Nord	650	103
مهدي مداب	Industrie agro-alimentaire (lait, yaourt, boissons gazeuses)	STIAL, SOCOGES et CLCB	372	61
علومي	Industrie électrique (câbles ; électronique)	Chakira câbles ; Coficab (Maroc ; Portugal)	293	-
عزيز ميلاد	Tourisme Transport aérien	TTS, Nouvel air	398	58
عبد السلام عفاس	Industrie agro-alimentaire Industrie d'emballage souple Négoce	CDS-STPA-SPPAS Flexoprint Caravan distribution	230	131
عبد الحق حمروني	Industrie chimique (peinture, colorant ; colle ; papier Promotion immobilière Négoce Transport routier Finance (services financiers) Tourisme	Sotunol ; Chimicouleur ; Polymousse ; RCS ; SOTIPAPIER ; Emballages L'immobilière Khairi Les comptoirs S²faxiens ; Cotumex Comptoir Tunisien de Transport de Marchandises CIF – SICAF J.T.L (Jerba Tourisme et Loisirs)	203	87
نجي مهيري	Industrie Tourisme	Meublatex Chaîne des hôtels El Mouradi	192	333
محسن حشيشة	Industrie agro-alimentaire Industrie chimique (peinture ; plastique) Distribution Finance et services (Services financiers) Services	Meunière de Tunisie ; Randa ; Bvm ; Codis Inoplast ; Sotupen ; Mixal Ripolin ; Blancs Minéraux de Tunisie ; Manufacture Tunisienne de Vernis Electrostar ; Sodinco ; Soges ; Hhw Wided Financière ; Widco Transport ; Megacom ; L'affiche Tunisienne ; Equipements hydrauliques	178	181
لطفي عبد الناظر	Industrie agro-alimentaire Industrie de la céramique et des articles sanitaires Distribution Boiserie (menuiserie) et meubles de cuisine Services	Agromed ; AGRIMED (conditionnement des huiles alimentaires) Somocer ; SANIMED Ets. Abdennadher ; SOTEX ; Abdennadher ; Bricolage center ; Evolution économique ; Sodisco MOBILFLEX Management	200	181
توفيق شايبي	Distribution Tourisme Emballage Electromécanique Agro-alimentaire Services et Finance	Ulysse Hyper Distribution (carrefour) ; UTIC ; Distribution ; Ulysse Négoce Beauté ; Ulysse Négoce Imagerie ; Point M (Marionnaud) ; Ulysse Trading Company (UTC) ; Ulysse Algérie. Ulysse Palace ; Athénée Palace, Ithaque Palace ; Thalassothérapie Al-maâden ; Magriplast ; Stem ; Cartonnerie Tunisienne Sotradies (Nissan) ; EDT ; GAM ; USP GMGabès Geiser ; SPC ; UFC ; UDP	-	141

Source: L'économie Maghrébin – classement annuel des entreprises Tunisiennes, édition Fitch, 2003.

الفرع الرابع : طلب الانضمام

يمنح نظام الاندماج الجبائي في تونس بترخيص من وزير المالية أو من يفوض له وزير المالية، في ذلك، بناء على طلب كتابي في الغرض تقدمه الشركة الأم يكون مرفوقا بموافقة الشركات الأخرى وبقائمة حسب نموذج معد من قبل الإدارة تتضمن خاصة :

- هوية الشركة الأم
- هوية المساهمين في رأسمالها ونسب مساهماتهم
- هوية كل شركة معنية بتجميع النتائج وهيكلة رأسمالها

الفرع الخامس : حساب النتيجة

يدخل هذا النظام حيز التنفيذ ابتداء من نتائج السنة التي منح خلالها الترخيص ويطبق لمدة لا تقل على خمس سنوات ابتداء من سنة دخوله حيز التنفيذ، وتتجدد هذه المدة بصفة ضمنية لفترات متساوية تدوم كل منها خمس سنوات.

ويمكن التخلي عن تطبيق هذا النظام عند نهاية كل فترة خمس سنوات وذلك على أساس مطلب في الغرض تقدمه الشركة الأم إلى وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك وهذا في أجل أقصاه تاريخ إيداع التصاريح المتعلقة بنتائج السنة الموالية لآخر سنة من كل فترة معنية بتجميع النتائج[1].

كما يجب على الشركة الأم الاحتفاظ بنسبة المساهمة اللازمة أي 75% على الأقل، خلال كامل الفترة المعنية بتجميع النتائج.

تتكون النتيجة المجمعة من مجموع النتائج الصافية التي حققتها الشركة الأم والشركات التابعة المعنية.

وبالنسبة إلى الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات بنسب منخفضة، فإن نتائجها تؤخذ بعين الاعتبار في حدود نسبة تساوي الحاصل بين النسبة المنخفضة ونسبة الضريبة بـ 35%، وهذا وفق المعادلة التالية :

$$\text{النتيجة المدمجة} = \frac{\text{النتيجة الفردية} \times \text{نسبة الإخضاع الضريبي المخفضة}}{35\%}$$

ولا تقبل للطرح لتحديد النتيجة المجمعة الخاضعة للضريبة الخسائر وكذلك الاستهلاكات التي أجل طرحها أثناء فترات الخسارة والمسجلة من قبل إحدى الشركات بعنوان السنوات السابقة للسنة التي دخل خلالها هذا النظام حيز التنفيذ.

1 - راجع : .Recueil des textes fiscaux relatifs à l'impôts sur le revenu des personnes physiques et à l'impôts sur les sociétés, op-cit, p143

• **مثال :** ليكن مجمع الشركات المتكون من (X) : الشركة الأم، (Y)، (Z) شركات تابعة داخلة في نطاق الاندماج الجبائي وهذا منذ تاريخ 01 جانفي 2002 والمحققة في خلال هذه السنة النتائج التالية :

(X) = ربح 200.000 د.ت

(Y) = خسارة 87.000 د.ت

(Z) = ربح 175.000 د.ت

الشركة (Y) تخضع للضريبة مخفضة بنسبة 10%,

الشركة (Z) تعيد استثمار نتيجتها، إذن فهي خاضعة لنسبة ضريبة بـ 20%.

في هذه الحالة، تحدد النتائج على النحو التالي :

- **الشركة (Y) :** نأخذ في حساب النتيجة قيمة الخسارة التالية :

$$87.000 \times \frac{10}{35} = 25.000$$ د.ت

- **الشركة (Z) :**

$$175.000 \times \frac{20}{35} = 100.000$$ د.ت

- **النتيجة العامة :** 20.000 + 25.000 + 100.000 = 275.000 د.ت

• **عملية المعالجة :**

يتم ضبط النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة الأم، وهذا عن طريق إجراء المعالجات التالية :

1) الاحتياطات الخاصة بالحقوق المشكوك فيها : إذا قامت شركات المجمع بتشكيل احتياطات بينية بعد دخول نظام تجميع النتائج حيز التنفيذ بعنوان الحقوق غير ثابتة الاستخلاص أو المشكوك فيها وتم طرحها لتحديد الربح الخاضع للضريبة التي كونتها، فحسب المشرع 3التونسي، يجب إعادة إدراجها في حساب النتيجة العامة الخاضعة للضريبة*.

• **مثال :** ليكن مجمع الشركات المتكون من الشركة الأم (أ) و (ب) و (جـ) شركاتها التابعة الخاضعة لنظام الاندماج الجبائي منذ 01 جانفي 2001 المحققة للنتائج التالية :

(أ) : 200.000 د.ت

(ب) : 175.000 د.ت

(ج) : 100.000 د.ت

---

* Article 49 Quarter: II-2 : "Sont réintégrés les provisions constituées après l'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats au titre des créances douteuses entre les sociétés concernées de l'intégration, et ayant été déduite par la détermination du bénéfice imposable…".

فرضا أن الشركة التابعة (ب) الخاضعة للضريبة على الأرباح بنسبة 10% نتيجتها تأخذ بعين الاعتبار خصم قيمة الحقوق المشكوك فيها المرتبطة بعملية داخلية لصالح الشركتين (أ) و (ج) خلال الدورة 2002 بقيمة 100.000 د.ت.

في هذه الحالة تحدد النتيجة على مستوى الشركة الأم على النحو التالي :

$$200.000+175.000\left(\frac{10}{35}\right)+100.000=350.000$$ د.ت

قيمة الحقوق المخصومة من النتيجة التي يعاد حسابها :

$$100.000\times\frac{10}{35}=28.571$$ د.ت

ومنه النتيجة الخاضعة للضريبة العامة هي :

$$350.000 + 28.571 = 378.571$$ د.ت

2) التخلي عن الحقوق بين شركات المجمع*: تعتبر عملية التخلي عن الحقوق، كما ذكرنا سابقًا، كثيرة الاستخدام بين شركات المجمع.

وفي هذه الحالة، يسمح المشرع التونسي من خصم هذه الحقوق ولا يدخلها في الوعاء 2الخاضع للضريبة على أرباح المجمع، وهذا إذا تم إدراجها في النتيجة. ولا يأخذ بعين الاعتبار القيم قبل دخول هذا النظام حيز التنفيذ.

- **مثال :** إذا أخذنا نفس المجمع في المثال السابق :

(X) = ربح 200.000 د.ت

(Y) = خسارة 175.000 د.ت

(Z) = ربح 100.000 د.ت

فرضا أن الشركة (Y) قامت بالتخلي عن حقوقها لصالح الشركة بقيمة 87.500 د.ت.

في هذه الحالة قيمة الحقوق المتخلى عنها قد دخلت في حساب الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

(Y) قد أعادت استثمار نتيجتها، فهي تخضع لنسبة الضريبة على الأرباح بقيمة 20%.

- **حساب النتيجة :**

$$200.000+175.000\times\left(\frac{20}{35}\right)+100.000=400.000$$ د.ت

قيمة الخصم لعملية التخلي عن الحقوق :

$$87.500\times\frac{20}{35}=50.000$$ د.ت

* Article 49 Quarter: II-1: "Sont admis en déduction, les créances consenties entre les sociétés concernées le régime de l’intégration des résultats et abonnées après l’entrée au vigueur dudit régime".

ومنه النتيجة الخاضعة للضريبة :

400.000 + 50.000 = 350.000 د.ت

3) **الأرباح المعاد استثمارها بين شركات المجمع :** تدمج الأرباح المعاد استثمارها بين الشركات المعنية بنظام تجميع النتائج، إلا في حالة استعمال الشركة بصورة فعلية للأموال المكتتبة في رأسمالها والمحررة لإنجاز استثمارات.

ولهذا الغرض يجب على الشركة الأم أن ترفق بالتصريح السنوي الخاص بالنتائج المجمعة جدول يبين مبلغ الأموال المكتتبة والمحررة والاستثمارات المنجزة من قبل الشركة المنتفعة بالاكتتاب.

إذن يوجد حالتين، فإما هناك استعمال حقيقي للربح المعاد استثماره في الشركة من نفس المجمع، وفي هذه الحالة يقبل خصمه، أو كحالة معاكسة يعاد إدراجه في حساب الوعاء الخاضع للضريبة.

المطلب الثالث : دراسة مقارنة بين نظام الاندماج الجبائي الجزائري والتونسي وتسليط الضوء على الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي بين دول الاتحاد المغاربي

رغم أن كلا من النظامين الجزائري والتونسي هما منبثقان من التشريع الفرنسي، إلاّ أنه في مجال نظام الاندماج الجبائي الخاص بمجمعات الشركات نجد فرق واضح ما بين التشريعين.

الفرع الأول : نقاط التشابه

يعترف كل التشريع الجزائري والتونسي بتنظيم مجمع الشركات ويعطيانه تعريفًا خاصا به، كما يسمح تشريعهما التعامل معه بصفة خاصة وهذا من أجل أن تلعب هذه التشكيلة دورا أساسيا في اقتصادياتها.

والجدير بالذكر هنا، أنه وبالرغم أن الجزائر كانت السباقة في تبني نظام يسمح بالاندماج الجبائي الخاص بمجمع الشركات وهذا منذ صدور قانون المالية لسنة 1997، إلاّ أنه منذ ذلك الحين لم يصدر أي تعديل أو إضافات خاصة بنظام الاندماج الجبائي، وهذا على خلاف المشرع التونسي الذي يعتبر حديث الاعتراف بمجمع الشركات منذ صدور قانون المالية لسنة 2001، إلاّ أنه قد قام بتكملة هذا النظام وتتبعه خلال كل السنوات اللاحقة.

وعلى العموم فإن نظام الاندماج الجبائي في كلا البلدين يسمح بإجراء مقاصة شاملة للأرباح والخسائر بتجميع النتائج المحققة على مستوى نفس المجمع، على أن تصبح الشركة الأم هي الوحيدة المكلفة بالضريبة أمام الخزينة العمومية.

كما أن نظام الاندماج الجبائي في كلا البلدين يسمح بإحلال إعفاءات خاصة بالمجمع، فيعفي فوائض القيمة الناتجة عن التنازل الداخلي لعناصر الأصول بين شركات الأعضاء في المجمع من الضريبة على أرباح الشركات، كما تعفى الشركات التي تنضم إلى المجمع من حقوق التسجيل.

الفرع الثاني : نقاط الاختلاف

كما رأينا أنه من حيث المبدأ، فإنه يطبق نظام للاندماج الجبائي يسمح بإجراء مقاصة شاملة للأرباح والخسائر في نفس المجمع، على أن تصبح الشركة الأم الوحيدة المكلفة بالضريبة، إلا أنه يوجد اختلاف بين النظامين.

- الشكل القانوني للشركات :

تبيّن لنا من خلال هذه الدراسة أنه من حيث الشكل القانوني للشركات المكونة للمجمع، أن المشرع الجزائري يختلف عن المشرع التونسي وحتى التشريعات الأخرى، فكل التشريعات الأجنبية لم تستثن أي نوع من شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بل هناك شرط وحيد وهو كون الشركات تخضع للضريبة على الأرباح، وفي نظام الاندماج في الجزائر اقتصر على الشركات ذات الأسهم وفقط، رغم أن شركات الأموال الأخرى يمكنها أن تكون ضمن أعضاء المجمع، خاصة وأن الشكل القانوني المنتشر بكثرة في الجزائر هو الشركات ذات المسؤولية المحدودة EURL SARL، ولهذا فإن تكوين المجمعات في الجزائر سيبقى محدودا جدا.

- طبيعة النشاط الممارس :

حسب التشريع التونسي فكل الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات يمكن لها من تشكيل مجمع شركات، وهذا بغض النظر عن النشاط الممارس من قبل الشركات، إلاّ أن التشريع الجبائي الخاص بمجمع الشركات فهو يستثني الشركات التي موضوع نشاطها الرئيسي متعلق بميدان النقل ولا بالتحويل أو تسويق المحروقات ومشتقاتها، وبهذا فالشركات البترولية هي مستثناة من هذا النظام.

- جنسيات الشركات :

ينص النظام التونسي وكل الأنظمة الأجنبية المدروسة على شرط الإقليم حيث يجب أن تكون في التشريع التونسي كل الشركات المعنية بتجميع النتائج مستقرة بالبلاد التونسية، لذا فالشركات غير التونسية هي خارج مجال تطبيق هذا النظام.

أما عن نظام الاندماج في الجزائر، فالمشرع الجزائري لم يتطرق ولم يحدد في نصوصه التشريعية لجنسية الشركات العضوة في المجمع، كما أنه لم يحدد النطاق الجغرافي للاندماج.

- **نسبة الحيازة في رأسمال :**

كما رأينا في دراستنا أن المشرع الجزائري يشرط نسبة حيازة تقدر كأقل نسبة بـ 90% وهذا على أن تكون بطريقة مباشرة ولا تأخذ بعين الاعتبار المساهمات غير المباشرة، أما بمقارنتها بالتشريع التونسي والتشريعات الأجنبية الأخرى فإنه يحتسب المساهمة المباشرة وغير المباشرة وإلى نسبة أقل من 90%، ففي تونس ومنذ صدور قانون المالية لسنة 2004 أصبحت نسبة الحيازة على الأقل تساوي 75% مكتسبة بطريقة مباشرة وغير مباشرة، أي ما يعادل فارق 15% بين النسبتين بالإضافة إلى احتساب المساهمات غير المباشرة في التشريع التونسي، وهذا ما يجعل عدد المجمعات في هذا البلد أكثر من نظيرتها في الجزائر.

- **شرط تسجيل نتيجة إيجابية على الأقل خلال الدورتين الأخيرتين :**

إن هذا الشرط خاص بنظام الاندماج الجزائري لكي تتمكن الشركات من الانخراط في هذا النظام، كما أن الشركات العضوة في المجمع في حالة تحقيقها لخسارتين متتاليتين بعد الاندماج يقصيها من المجمع بالمعني الجبائي، حيث أن هذا الشرط يكبح من الاستفادة من مزايا هذا النظام، وهذا عكس ما هو في التشريعات الأخرى، ومنها التشريع الجبائي التونسي، ضف إلى ذلك نجد أنم المشرع الجزائري لم يتطرق في نصوصه لكيفية معاملة الخسائر المرحلة للشركات والمحققة قبل الاندماج.

- **شرط المصادقة على الحسابات :**

تخضع حسابات كل الشركات المعنية بتجميع النتائج لتحقيق مراقب حسابات خلال كامل الفترة المعنية بتجميع النتائج وهذا حسب التشريع التونسي، وهذا الشرط لم يتم النص عليها في التشريع الجزائري.

- **مدة تطبيق هذا النظام :**

إن مدة تطبيق هذا النظام في كلا البلدين هي لمدة محددة والتي تكون بدون رجعة وهي قابلة للتجديد، ففي الجزائر يطبق نظام الاندماج لمدة 4 سنوات، أما في تونس فيطبق لمدة 5 سنوات.

وكخلاصة لما تم ذكره، نقوم بصياغة الجدول التالي :

جدول رقم 20 : مقارنة نظام الاندماج الجبائي (الجزائر وتونس).

نظام الاندماج الجبائي – الجزائر	نظام الاندماج الجبائي – تونس
دخل حيز التنفيذ منذ صدور قانون المالية لسنة 1997، ولم يجر أي تعديل أو تصحيح إلى يومنا هذا.	بدأ تطبيق الاندماج الجبائي في تونس منذ صدور قانون المالية لسنة 2001، وفي كل سنة بعد ذلك أجرى تعديلات وتكملة هذا النظام.
تستثنى الشركات البترولية و يجب أن تكون علاقات الشركة منصوصا عليها حرصا من طرف القانون التجاري.	لا يوجد أي معيار للنشاط لكي تكون شركة عضوة في المجمع.
لم ينص المشرع الجزائري صراحة على هذا الشرط الأساسي.	الشركات المعنية بتجميع النتائج تكون مستقرة في تونس.
نسبة حيازة الشركة الأم لرأس المال الشركات التابعة هي على الأقل 90% ممتلكة بطريقة مباشرة وفقط.	نسبة حيازة الشركة الأم لرأس المال الشركات التابعة هي على الأقل 75% ممتلكة بطريقة مباشرة وغير مباشرة.
شرط تسجيل نتيجة إيجابية قبل السنتين الأخيرتين، وإذا ما تم تسجيل خسارة خلال سنتين متلاحقتين يتم إبعادها من المجمع.	لا يوجد هذا الشرط.
مدة تطبيق هذا النظام هي 4 سنوات بدون رجعة وهي قابلة للتجديد لنفس المدة.	مدة تطبيق هذا النظام هي 5 سنوات بدون رجعة وقابلة للتجديد لنفس المدة.
لا يوجـد معلومـات دقيقـة عـن المجمعـات الجزائرية.	يوجد قائمة مفصلة عن أهم المجمعات التونسية برقم أعمالها وقيمة ديونها

المصدر : من إعداد الطالب.

الفرع الثالث : الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي بين دول الاتحاد المغاربي :

كما رأينا فيما سبق، أن دول الاتحاد الأوربي سعت من أجل إحلال تنسيق جبائي بين كل دول الاتحاد، ولهذا، ولطبيعة مجمع الشركات الذي يمكن من خلاله الشركة الأم أن تمتلك عدة شركات تابعة في دول أعضاء أخرى، تم تبني التوجيهية الأوربية السابعة رقم CEE/435/90 متضمنًا نظام جبائي مشترك يطبق على الشركة الأم وشركاتها التابعة المقيمة في بلدان الاتحاد الأوربي، ممّا يمكنها من تفادي الازدواج الضريبي عند إخضاع مثل هذا التنظيم للضريبة.

وبهذا، فهي تعترف بمجمع الشركات وتعطيه نظام خاص به والمتمثل في نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة.

أما فيما يخص الجهد المبذول في مجال التنسيق الضريبي المغاربي، فقد بدأ منذ سنة 1990 باجتماع فريق عمل بالجزائر بتاريخ 14 جويلية من سنة 1990 لرسم خطة لتحقيق هذا الهدف، تلاه اجتماع بالرباط في 16 أكتوبر 1990، إلا أن العمل سرعان ما توقف إلى غاية أفريل 1993، حيث تم في تونس تقرير إعداد العناصر المرجعية الخاصة بالسياسات النقدية والمالية والضريبية، إلا أن النتائج لم تظهر لحد الآن.

إن تنسيق الأنظمة الضريبية المغاربية لا بد أن ينصب على أهم الجوانب التالية :

- تنسيق مدونة الضرائب بتوحيد التسميات والمفاهيم الضريبية المستعملة.
- تنسيق المعاملات الضريبية المستخدمة لتوفير جو سليم للتنافس على استقطاب الاستثمارات
- تنسيق أنظمة الإعفاء والتخفيض الضريبي.
- تيسير تنقل الأشخاص والبضائع.
- العمل على تفادي الازدواج الضريبي بتفعيل الاتفاقية المغاربية المؤرخة في 18 جويلية 1999[1].

وبتسليط الضوء على هذه الاتفاقية، فإننا لا نجد أي مفهوم لهذا التنظيم، حتى أنه من خلال تعيين مفهوم الشركات المقيمة. تعتبر :

- أن الشركة المقيمة بدولة متعاقدة تراقب أو تكون مراقبة من طرف شركة مقيمة بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى أو تمارس نشاطها داخل هذه الدولة (سواء عن طريق مؤسسة دائمة أم لا) لا يكفي في حد ذاته أن يجعل من أيهما مؤسسة دائمة لأخرى.

وبذلك يتم الإخضاع الضريبي وفق مبدأ استقلالية الشركات ولا تعترف بمبدأ الرقابة أو التبعية، حتى أنه في حالة الشركات المشتركة المنصوص عليها في هذه الاتفاقية، فإنه :

- إذا ساهمت مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو رأسمال مؤسسة تابعة لإحدى الدول.
- أو إذا ساهم نفس الأشخاص بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة ومؤسسة تابعة لإحدى الدول المتعاقدة الأخرى.

وإذا وضعت أو فرضت في أي من الحالتين المذكورتين شروط بين المؤسستين فيما يخص علاقتهما التجارية أو المالية وكانت تخالف الشروط التي تتم عليها الموافقة بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من قبل إحدى المؤسستين، ولكنها لم تحقق بسبب قيام هذه الشروط يجوز ضمها لأرباح هذه المؤسسة وإخضاعها للضريبة تبعا لذلك.

1 - قدي عبد المجيد : النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، البليدة 20-21 ماي 2002.

إذن فبموجب هذه الاتفاقية يعتبر كفعل غير طبيعي أو كأنه تحويلاً للأرباح بين شركات تابعة، فيما يخص كل المعاملات التي لا تشابه المعاملات كما لو كانت هذه الشركات مستقلة فيما بينها.

حتى أن توزيع أرباح الأسهم التي تدفعها شركة مقيمة في دولة متعاقدة لشخص مقيم بإحدى الدول المتعاقدة الأخرى تخضع للضريبة بالدولة التي تحققت فيها الأرباح الموزعة وذلك حسب التشريع المعمول به بالدولة التي تحققت بها هذه الأرباح.

وفي حالة أن شركات مقيمة بإحدى الدول أنشأت مؤسسات دائمة في دول أخرى متعاقدة، فإنه تنسب الأرباح في كل دولة متعاقدة لهذه المؤسسة الدائمة التي يمكن لها تحقيقها لو كانت مؤسسة منفصلة تمارس نفس النشاط أو نشاطًا مماثلاً في نفس الظروف أو في ظروف مماثلة وتتعامل باستقلال تام مع المؤسسة التي هي مؤسسة دائمة لها.

وحسب هذه الاتفاقية تعتبر مؤسسة دائمة كل من :

- مقر الإدارة - الفروع - المكتب
- المصنع - الورشة - مغازة
- حظيرة بناء أو تركيب أو أنشطة مراقبة يقع القيام بها داخلها إذا تجاوزت مدة إقامتها ثلاثة أشهر.
- مستودع أو مغازة أو منشآت أخرى لإبقاء كمية البضائع على ملك المؤسسة تقام منها كميات لتنفيذ طلبات سواء كان المشروع المذكور يديره مستخدم أو عون تابع للمؤسسة.
- منجما، بئر بترول أو غاز، محجرا أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية[1].

ومنه لم يتم الاعتراف بمبدأ الوحدة الاقتصادية التي تجمع شركات تنتمي إلى نفس التنظيم، على مستوى الاتفاقية الخاصة بدول الاتحاد المغاربي لتفادي الازدواج الضريبي، عكس ما هو في التوجيهية الأوربية التي تتميز بنظام خاص يعرف بنظام الشركة الأم وشركاتها التابعة.

خلاصة المبحث الثالث :

كانت الجزائر السباقة في تطبيق نظام خاص بمجمع الشركات مقارنة بنظيرتها تونس (2001/1997)، وهو نظام الاندماج الجبائي الذي يعطي مزايا خاصة لتنظيم مجمع شركات وهذا بتوفر شروط خاصة، إلاّ أن بمقارنتنا لكلا النظامين تبين لنا وجود فوارق عديدة يجب علينا تداركها.

كما أنه على المستوى العام (الاتحاد المغاربي) لا يوجد أي معاملة خاصة مع هذا التنظيم عكس ما هو بين دول الاتحاد الأوربي.

1 - مرسوم رئاسي رقم 90-424 المؤرخ في 22 ديسمبر 1990 المتضمن الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي.

خلاصة الفصل :

عقب دراستنا لجباية مجمع الشركات في فرنسا وفي الدور الأوربية الأخرى، خلصنا إلى أن مجمع الشركات في أغلبية الدول الأوربية يخضع لنظام جبائي خاص به، وهذا ما يجعل من هذا التنظيم أكثر تنافسية على المستوى الأوربي والدولي، إن تميز هذه الأنظمة المطبقة بين الدول أساسا في النسب المشترطة لتكوين مجمع شركات من 75% إلى 100% فيما يتعلق بنظام الاندماج الجبائي، أو حتى إلى نسبة 50% فيما يخص نظام الربح العالمي والموحد. ويطبق كذلك نظام يعرف بنظام الشركة الأم وشركاتها التابعة الذي يسعى كذلك للحد من الازدواج الضريبي بين دول الاتحاد الأوربي على الخصوص في حدود نسبة مساهمة إلى غاية 5%.

إن هذه الأنظمة الجبائية الخاص (نظام الاندماج الجبائي، نظام الشركة الأم وشركاتها التابعة، نظام الربح العالمي أو الموحد)، قد تمكنت من تحقيق نتائج تمثلت أساسا في :

- إلغاء الازدواج الضريبي بين شركات تنتمي لنفس المجمع.
- إمكانية إجراء مقاصة بين الأرباح والخسائر المحققة.
- إمكانية ممارسة معاملات خاصة بين أعضاء المجمع وهذا لمساعدة شركات تواجه صعوبات ظرفية.
- حياد المعاملات البينية في تحديد النتيجة الإجمالية.
- إحلال نظام جبائي موحد بين دول الاتحاد الأوربي يحد من ازدواجية الإخضاع الضريبي، وهذا مراعاة مع طبيعة هذا التنظيم العابر للدول (شركة أم في دولة وشركتها التابعة في دولة أخرى)...

إن هذه المعاملة الخاصة بمجمع الشركات في دول الاتحاد الأوربي يجعلها من مصاف الدول المتقدمة، وخاصة أمريكا في مجال معاملة هذا التنظيم لتقوية تنافسية المجمعات الأوربية على الصعيد الدولي.

أما فيما يخص بدول المغرب العربي فنجد أنه رغم أن الجزائر كانت السباقة إلى إنشاء نظام خاص بمجمع الشركات (مقارنة بالدول الأخرى)، إلاّ أن تونس يعتبر تشريعها الجبائي أكثر حرصا على تعديا هذا النظام وجعله أكثر مواكبة لتطور هذا التنظيم، وعلى العموم فإن على هاته الدول، خاصة (الجزائر وتونس) تطبيق نظام للاندماج الجبائي الذي يسمح بمقاصة للأرباح والخسائر بشرط اكتساب الشركة الأم لنسبة تقدر بـ 90% في التشريع الجزائري، وعدلت في التشريع التونسي إلى غاية 75% بطريقة مباشرة وغير مباشرة، وبمقارنة لهذين النظامين، نجد أن هذا الأخير قد ساهم أكثر في جعل المجمعات التونسية أكثر تنافسية.

كذلك، وفي الأخير، نجد أن دول الاتحاد الأوربي قد استطاعت تبني نظام خاص بالشركة الأم وشركات التابعة عن طريق إحلال توجيهية أوربية موحدة، وهذا ما يجب أن تصل إليه دول الاتحاد المغاربي، حيث وبتسليطنا الضوء على الاتفاقية الخاصة بالحد للازدواج الضريبي بين دول الاتحاد المغاربي لم تعترف بعد بهذا التنظيم.

الفصل الثالث
النظام الجبائي والمحاسبي لمجمع صيدال

مدخـل :

تعتبر شركة صيدال من الشركات الوطنية الأولى التي أخذت بعين الاعتبار التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني، وبالتالي وجدت نفسها مضطرة إلى اتباع سياسة واستراتيجية اقتصادية تهدف إلى إنعاش السوق المحلية تنافس الشركات الكبرى العالمية في ميدان صناعة الأدوية.

وعلى هذا الأساس فقد تم اختيارنا بتخصيص الجانب التطبيقي على هذا المجمع للشركات، حيث في المبحث الأول عرفنا بهذا المجمع الذي ما فتئ يبرهن على قدرته على فرض وجوده في هذا الميدان الصناعي، وفي المبحث الثاني والثالث درسنا مدى تطبيق المجمع لكل من النظامين المحاسبي والجبائي على التوالي.

المبحث الأول : تقديم مجمع صيدال

- **توطئة :**

بعد دخول الاقتصاد الجزائري في مرحلة جديدة متمثلة في مرحلة اقتصاد السوق، والذي يعتبر من أهم ميكانيزماته هو استقلالية المؤسسات وبذلك الحد من تدخل الدولة، انتقلت معها شركة صيدال إلى الاستقلالية ممّا أوجب عليها حجمها في تبني شكل مجمع شركات صناعي يرمي أساسا إلى تحقيق هدف مزدوج :

1 – تعزيز موقعه في السوق العالمية.

2 – دخول السوق الجهوية للمغرب العربي، وكذا العالم العربي كمتعامل في مجال الأدوية.

وكانت النتائج الإيجابية والمشجعة التي توصل إليها مجمع صيدال، سواء كان على المستوى الإنتاجي أو التسيير، أو تطوير الشراكة، دليل قدرته على تحقيق موقع أكثر قوة في السوق.

المطلب الأول : التعريف بالمجمع

الفرع الأول : لمحة تاريخية :

تعرضت الصيدلية المركزية الجزائرية في عام 1982 لإعادة هيكلة بموجب مرسوم 161/82، فانبثقت منها مؤسسة صيدال.

وفي أفريل 1987 أسندت لها مهمة إنتاج المضادات الحيوية مقرها الاجتماعي "بالمدية" تابع له كل من الوحدات "فرمال"، بيوتيك ومركب المدية، وتطبيقًا لسياسة استقلالية المؤسسات، تحولت مؤسسة صيدال إلى مؤسسة عمومية ذات تسيير ذاتي في فيفري 1989، واختيرت فيما بعد من بين أوائل المؤسسات الوطنية لكي تصبح شركة بالأسهم في فيفري عام 1996 ، أصبحت المؤسسة بموجب إعادة الهيكلة الصناعية تحت وصاية الشركة القابضة العمومية كيمياء – صيدلة.

وفي بداية عام 1997 خضعت المؤسسة إلى مخطط إعادة الهيكلة الصناعية والذي تم بموجبه تقييم المؤسسة بشخصيتها داخليا وخارجيا، إذ تحولت في 2 فيفري 1998 إلى مجمع صيدال".

وفي مارس 1998 عرضت أسهم مجمع صيدال للبيع في بورصة الجزائر حيث قدرت قيمة السهم الواحد بـ 800 دج وكانت أول تسعيرة لأسهم المجمع.

وفي فيفري 2005 تحصل مجمع صيدال على شهادة الجودة العالمية (إيزو 2000/9001).

الفرع الثاني : الموضوع الاجتماعي للشركة

من أهم المواضيع الاجتماعية للشركة هي :

1 – الإنتاج، الاستيراد، التصدير، التسويق ذو الطبيعة الصيدلانية، وكذا المواد الكيميائية في شكلها الأولي أو تامة الصنع أو نصف مصنعة للاستعمال البشري أو البيطري.

2 – المشاركة في كل العمليات الصناعية أو التجارية التي يمكن أن ترتبط بالموضوع الاجتماعي عن طريق إنشاء مؤسسات أو فروع جديدة.

إن الموضوع الاجتماعي للمؤسسة قد توسع نطاقه في 2 فيفري 1998 إلى :

- عمليات البحث في ميدان الطب البشري والبيطري باستعمال عناصر كيميائية جديدة.
- تكوين سياسة عامة واستراتيجيات مختلفة للمجمع : صناعية ومالية، تسويقية وانسجام العمليات التجارية الإنتاجية للمؤسسة.

الفرع الثالث : رأسمال الشركة

تعرض الرأسمال الاجتماعي للشركة إلى عدة تغيرات :

- زاد رأسمال الشركة من 80 مليون دينار إلى 500 مليون دج سنة 1992.
- في سنة 1995 زاد رأسمال الشركة من 500 مليون دج إلى 510 مليون دج.

ووصل إلى 600 مليون دج سنة فيما بعد، وفي سنة 1997 وصل إلى 1536 مليون دج ليصل إلى 2500 مليون دج سنة 1998.

وإلى غاية هذه السنة مجمع صيدال يقدر رأسماله بـ 2.500.000.000 دج، ويمكن للرأسمال الاجتماعي للشركة أن يرتفع عن طريق إصدار أسهم جديدة وهذا بقرار من الجمعية العامة غير العادية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

يحتوي مجمع صيدال على تنظيم يسمح له بتحمل مجموعة من النشاطات وهي كالتالي :

الفرع الأول : Antibiotical

أعدت مؤسسة صيدال في سنة 1997 برنامج إعادة هيكلتها إلى مجمع صناعي، يضم ثلاث فروع، من بينها مركب المضادات الحيوية الذي أصبح يدعى أنتيبيوتيكال المدية، يختص في إنتاج المضادات الحيوية البنسيلينية، مجهز بجميع التجهيزات اللازمة لصناعة الأدوية ابتداء من الحيازة على المواد الأولية الفعالة إلى غاية تشكيل النوع الصيدلاني للمنتوج.

وتعتبر شركة Antibiotical كشركة مراقبة من قبل الشركة الأم SAIDAL (SPA) بنسبة 100%.

الفرع الثاني : Pharmal

فرمال هي أحد الفروع الثلاثة المكونة لمجمع صيدال بعد إعادة هيكلته في فيفري 1998 والمراقبة بنسبة 100% من قبل الشركة الأم، يتكون فرمال من ثلاثة مصانع إنتاجية ومخبر لمرا2قبي الجودة والنوعية لمنتجات مصانع الفرع، وكذا بعض المؤسسات العمومية والخاصة، وقد ألحقت هذه الوحدات بفرمال في جويلية من سنة 1999 بعدما كانت تابعة للمؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الصيدلانية سابقًا.

الفرع الثالث : Biotic

تعتبر هذه الشركة كشركة مسيطر عليها من قبل الشركة الأم SPA SAIDAL بنسبة 100%، وهي ناتجة عن إعادة هيكلة صيدال وتحويلها إلى مجمع صناعي في فيفري 1998، وهي تحتوي على ثلاثة مصانع للإنتاج.

الفرع الرابع : مركز البحث والتطوير

أنشئ مركز البحث والتطوير في جويلية سنة 1999، يتوفر على أحدث المعدات وكفاءة بشرية مؤهلة، حيث يتكفل بكل ما هو بحث علمي وتطوير للأدوية والتقنيات الصيدلانية، ومن ضمن مهامه المساهمة في إعداد سياسة لتطوير الأدوية من أجل ابتكار صيدلاني متواصل.

- **الوحدات التجارية :**

أنشئت أول وحدة بيع في سنة 1996 بالجزائر العاصمة، تهدف إلى تسويق وتوزيع كل منتجات مجمع صيدال من نقطة بيع واحدة، والنتائج الجيدة التي أسفرت عنها هذه الوحدة شجعت المجمع لفتح نقاط بيع أخرى في شرق الوطن بولاية باتنة في سنة 1999، وأخرى في غرب الوطن بولاية وهران وكان هذا في سنة 2000.

- مديرية التسويق والإعلام الطبي :

هي مديرية تابعة مباشرة لمجمع صيدال، من أهم مهامها ضمان التنسيق بين مختلف مهام المؤسسة، والمساهمة في ترقية منتوج المجمع وتحسين صورة المجمع الخارجية.

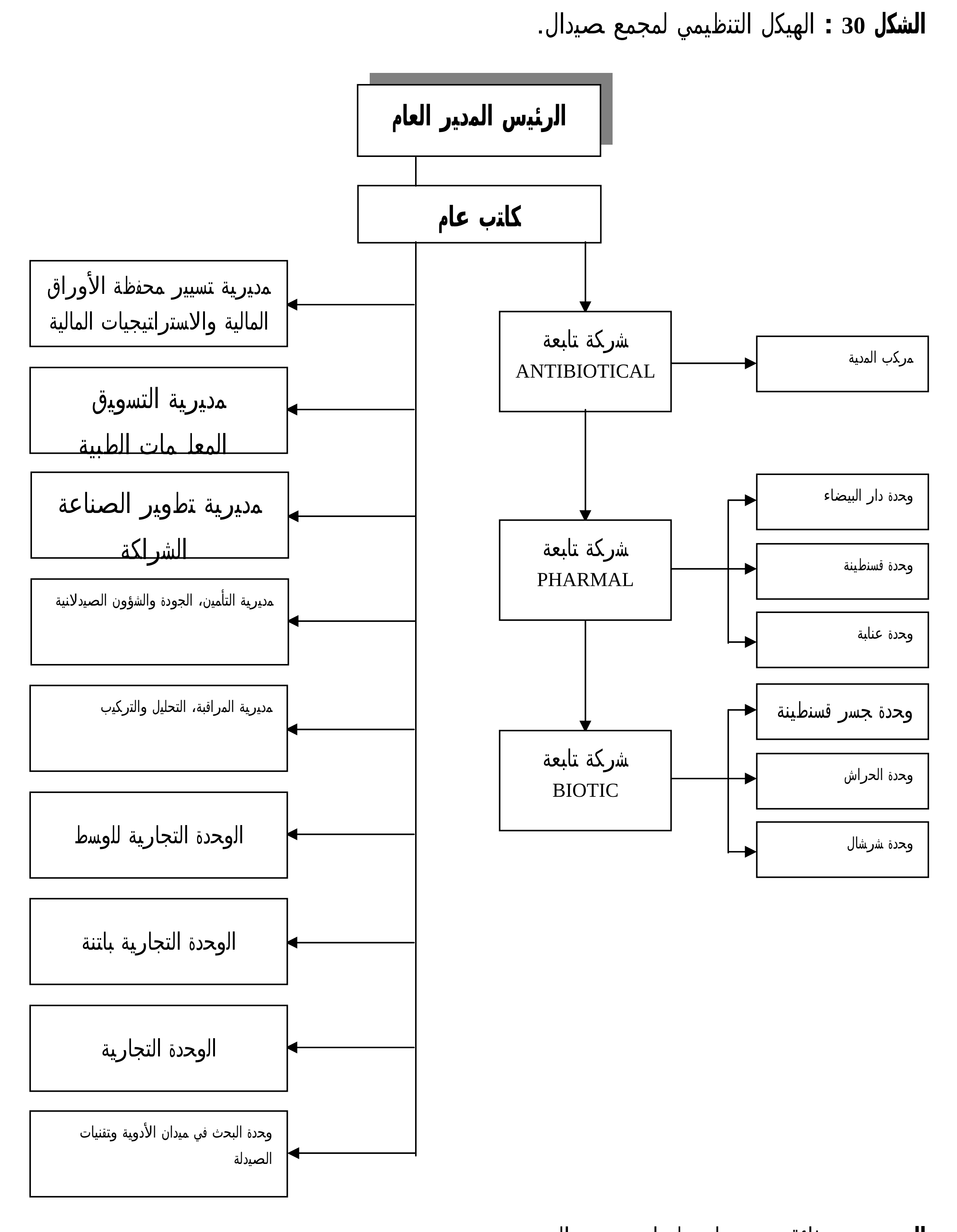
ولا تقتصر مساهمات الشركة الأم صيدال في الشركات التابعة السالفة الذكر (Antibiotical، Pharmal، Biotic)، بل هي تمثل الشركات المراقبة وفق مراقبة مطلقة (100%) وتتحدد محفظة مساهمات الشركة الأم صيدال في المساهمات التالية :

جدول رقم 21 : محفظة مساهمات الشركة الأم SPA SAIDAL.

	رأسمال		نسبة المساهمة		حصة صيدال
	عدد الأسهم	القيمة دج	عدد الأسهم	القيمة دج	
- Antibiotical	10.000	950.000.000	10.000	950.000.000	%100
- Pharmal	50.000	200.000.000	50.000	200.000.000	%100
- Biotic	5.000	250.000.000	5.000	250.000.000	%100
- EDIC (في حالة تصفية)	500	5.000.000	500	5.000.000	%100
إجمالي I	20.500	1.405.000.000	20.500	1.405.000	-
- ACDIM	6.000		23	42.042.000	%0,38
- NOVER	112.500	1.125.000.000	5.000	50.000.000	%4
- ALDAPH	25.000	250.000.000	2.500	25.000.000	%10
- SOMEDIAL	5.708	570.800.000	1.410	141.000.000	%24,70
- PFIZER Pharms Algérie	5.430	206.340.000	776	29.533.760	%14
- PSM	9.120	912.000.000	2.736	273.600.000	%30
- RPS	42.620	426.200.000	12.786	127.860.000	%30
- JORAS	20.000	120.000.000	6.000	36.000.000	%30
- TAPHCO	6.560	656.000.000	2.296	229.600.000	%35
- Algérie Clearing	65.000	65.000.000	5.000	5.000.000	%7,69
إجمالي II	-	433.134.000	-	950.781.760	-
المجموع الكلي	-	5.736.340.000	-	2.355.781.760	-

المصدر : وثائق متحصل عليها من صيدال.

الشكل 30 : الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.



المصدر : وثائق متحصل عليها من صيدال.

المبحث الثاني : الخطوات العملية لإجراءات التجميع بمجمع صيدال

- **توطئة :**

سنقوم بتطبيق تقنية التجميع المحاسبي على مجمع صيدال وهذا على مجمل الشركات التابعة له والداخلة في نطاق التجميع، والمتمثلة في الشركات التي تسيطر عليها الشركة الأم SAIDAL SPA بنسبة 100%، وهي :

- ANTIBIOTICAL.
- PHARMAL
- BIOTIC

المطلب الأول : مبادئ وطرق التجميع المحاسبي المطبقة بمجمع صيدال

من أجل إعطاء صورة صادقة عن مجمع صيدال للمساهمين والمتعاملين الآخرين الوطنيين والأجانب، فإن تطبيق حسابات مجمعة يعتبر كضرورة حتمية أمام مسيري هذا المجمع، ولذلك فالمجمع يطبق هذه الحسابات المجمعة وهذا وفق المبادئ والطرق المحاسبية السالفة الذكر (الفصل الأول).

الفرع الأول : المبادئ المستعملة عند إقامة الحسابات المجمعة

تقام الحسابات المجمعة لمجمع صيدال باتباع كل من الأمر 42 و 43 الموافق لـ 09 أكتوبر 1999 لوزارة المالية، والمتضمنان لـ :

- تكييف المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركة القابضة وتجميع حسابات المجمع.
- تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع الشركات القابضة وتجميع الحسابات لمجمع الشركات.

الفرع الثاني : مجال وطريقة التجميع المستعملة

إن تطبيق مجمع صيدال للمبادئ السالفة الذكر جعل من الشركة الأم ومصبحة التجميع المحاسبي للمجمع من تحديد مجال التجميع وطريقة التجميع المطبقة، فقد تم إدخال في نطاق التجميع الشركات التابعة المراقبة بنسبة 100% من طرف الشركة الأم SAIDAL SPA، ويتعلق الأمر بالشركات التالية :

- ANTIBIOTICAL
- PHARMAL
- BIOTIC

يستعمل مجمع صيدال تجميع غير مباشر للمعطيات المحاسبية عوض التجميع المباشر، وهذا للسماح لشركات المجمع من :

- المساهمة في أعمال التجميع.

- التحكم في التسيير وفي كل المعطيات المحاسبية.
- لإتمام عملية التجميع بأكبر دقة.

وبما أن نسبة حيازة كل هذه الشركات هي بنسبة 100%، فإن طريقة التجميع المتبعة من قبل مصلحة التجميع هي طريقة الإدماج الكلي (Consolidation par intégration globale).

وتتمثل مراحل هذه الطريقة في النقاط التالية :

- ضم في حسابات الشركة الجامعة (SAIDAL SPA) عناصر الميزانية والنتيجة للشركات المجمعة بعد إجراء المعالجات المحتملة (قدمت كل الشركات حسابات متجانسة من حيث المدة وتطبيق نفس المعايير المحاسبية الوطنية).
- استبعاد العمليات والحسابات المتبادلة.
- استبعاد الأموال الخاصة والنتيجة بين فوائد المؤسسة الجامعة وفوائد الشركات الأخرى (فوائد الأقلية)، وفي هذه الحالة وكما أشرنا إليه فيما سبق، أن الشركة الأم تمتلك رأسمال الشركات التابعة محل التجميع بنسبة 100%.

المطلب الثاني : تقديم حسابات الشركات المجمعة قبل المعالجة

فيما يلي سنقدم حسابات شركات المجمع والداخلة في نطاق التجميع قبل إجراء عملية المعالجة، والمتمثلة في :

- حسابات الميزانية (أصول، خصوم).
- جدول حسابات النتائج.

جدول رقم 23 : الأصول المجمعة قبل المعالجة.

رقم وإسم الحساب	الشركة الأم			ANTIBIOTICAL			PHARMAL			BIOTIC		
	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية
الاستثمارات												
20- مصاريف إعدادية	37078418,75	26665446,09	10412972,66	21605301,21	8177007,15	13428294,06	626013,76	186420,70	439593,06	-	-	-
21- قيم معنوية	3241611,14	838286,46	2403324,68	89955025,80	81770592,41	7584433,39	1022217,50	30902,63	991314,87	-	-	-
22- أراضي	11103280,00	-	11103280,00	109316000	-	1093160,00	431838,86	-	431838,86	222086500,00	-	222086500,00
24- تجهيزات الإنتاج	737228189,70	403469,046	333759143,53	9656779558,11	8287570834,97	1369208723,14	2097725941,89	1398087786,64	699638154,75	2796137893,59	169578221,38	109860167816
25- تجهيزات اجتماعية	2086708,17	675193,92	1411514,24	16497234,75	15834777,87	662456,88	7551782,33	1504764,55	60470117,78	8289055,71	5783174,09	2505881,62
28- تجهيزات قيم الإنتاج	45640248,38	-	45640248,38	-	-	-	45640248,38	-	45640248,38	45640248,38	-	45640248,38
المبلغ الإجمالي I	836378456,14	431647972,64	404730483,50	9893553119,87	8393353212,40	1500199907,47	2108113894,44	1399809874,52	705304019,92	3041853023,36	1703361395,47	1338491627,89
المخزونات												
30- بضائع	586635384,39	-	586635384,39	57403659,91	-	57403659,91	-	-	-	-	-	-
31- مواد ولوازم	20834869,30	813990,87	20020878,43	655232210,70	59195264,21	596036946,49	547800185,36	20764921,35	527035264,01	543310549,33	21471154,91	52183939,42
33- منتوجات نصف مصنعة	-	-	-	50584168	542511,75	50041656,56	14401759,90	579909,60	13821850,30	8644510,94	1385793,56	7258717,44
35- منتجات تامة الصنع	-	-	-	176657170,81	-	176657170,81	347608344,16	331133111,99	316475232,17	235579735,87	-	235579735,87
36- فضلات ومهملات	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
37- منتوجات خارج المؤسسة	280891,05	-	280891,05	3209248,59	-	3209248,59	2719657,63	-	2719657,63	26837750,02	-	26837750,02
المبلغ الإجمالي II	607751144,74	813990,87	606937153,87	943086458,32	59737775,96	883348682,36	912529947,05	52477942,94	860052004,11	814372546,16	22856948,41	791515597,75
الحقوق												
42- حقوق الاستثمارات	2385066115,97	130565452,19	2254500663,19	2494260,12	-	2494260,12	71164673,01	10000000,00	61164673,01	8558539,48	-	8558539,48
43- حقوق المخزونات	1169,50	-	1169,50	18337596,37	-	18337596,37	77043961,11	-	77043961,11	19384119,16	-	19384119,16
44- حقوق على الشركاء والشركات الحليفة	3521577294,84	-	3521577294,84	1729376329,66	-	1729376329,66	4063893897,80	-	4063893897,80	-	-	-
45- تسبيقات عن الغير	23646949,49	-	23646949,49	214398913,08	-	214398913,08	30332796,63	-	30332796,63	4154807,25	-	4154807,25
46- تسبيقات الاستغلال	2702045,40	-	2702045,40	62187532,66	-	62187532,66	91411685,84	-	91411685,84	21499113,34	-	21499113,34
47- ديون على الزبائن	1809136912,15	38883112,89	1770253799,26	769194872,12	8364968,77	685545173,35	1177831771,55	52112595,50	1125719176,05	2225592072,73	34326394,16	2191265678,57
48- نقديات تحت الطلب	847265610,40	60252277,9	787013332, 5	1070432390,36	-	107043239,36	87079404,58	-	87079404,58	55629744,31	-	55629744,31
40- حسابات الخصوم المدينة	69381,86	-	69381,86	28848074,17	-	28848074,17	36256,00	-	36250,00	8027256,95	-	8027256,95
المبلغ الإجمالي III	8589465479,61	229700842,98	8359784636,63	2931880817,54	83649698,77	2848231118,77	5598794440,52	62112595,50	5536681815,02	2342845653,22	34326394,16	2308519259,06
نتيجة الدورة												
إجمالي الأصـول	10033595080	662162806,49	9371432742	13768520395,73	8536740687,13	523779708,60	8619438282,01	1514400412,96	7105037869,05	6199071222,74	1760544738,04	4438526484,70

المصدر : .Groupe SAIDAL, Rapport de gestion 2003

جدول رقم 24 : خصوم شركات المجمع قبل المعالجة.

رقم الحساب	اسم الحساب	الشركة الأم		ANTIBIOTICAL		PHARMAL		BIOTIC	
		المبلغ الإجمالي	القيمة المحاسبية الصافية	المبلغ الإجمالي	القيمة المحاسبية الصافية	المبلغ الإجمالي	القيمة المحاسبية الصافية	المبلغ الإجمالي	القيمة المحاسبية الصافية
	أموال خاصة		2743088145,30		2218822342,96		909529686,66		659064990,33
10	رأسمال اجتماعي	2500000000,00		950000000,00		200000000,00		2500000000,00	
13	احتياطات	366194051,70		316328084,66		662700000,000		298200000,00	
14	إعانات الاستثمار	67838872,05				4552199,17		11110853,80	
15	فرق إعادة التقدير	11602578,93		911015766,64				43938761,61	
17	حسابات ارتباط بين الوحدات								
18	نتائج قيد التوزيع	204919357,38		2308608,58		40462724,04		2816875,22	
19	مؤونات الخسائر والأعباء	2375000,00		39169883,08		1814763,45		52998499,70	
	المبلغ الإجمالي I	2743088145,30	2743088145,30	221882243,96	2218822342,96	90259686,66	909529686,66	659064990,33	2743088145,30
	الديـون		6533343744,99		2898374976,53		5825561302,32		3496469378,31
52	ديون الاستثمارات	333988122,39		597907368,13		582069843,91		672934614,04	
53	ديون المخزونات	27433409,91		1418965544,17		685508545,42		350524765,74	
54	محجوزات الغير	7184643,38		11966596,68		6305886,77		11184202,11	
55	ديون اتجاه الشركاء وشركات حليفة	4281017500,79		336506666,54		4213249653,06		2048120138,52	
56	ديون الاستغلال	258286405,61		217506584,41		206283508,02		193886073,89	
57	تسبيقات تجارية	258286405,61						3851932,72	
58	ديون مالية	1553731588,19		310105667,81		130852749,57		212750535,62	
50	حسابات الديون الدائنة	17852,16		5416548,79		1291115,57		3250069,87	
	المبلغ الإجمالي II	6533343744,99	6533343744,99	2898374976,53	2898374976,53	5825561302,32	5825561302,32	3496469378,31	3496469378,31
	نتيجة الدورة	95000383,77	95000383,77	114582389,11	114582389,11	369946880,07	369946880,07	282992116,06	282992116,06
	إجمالي الخصوم	9371432274,00	9371432274,00	5231779708,60	5231779708,60	7105037869,05	7105037869,05	4438526484,70	4438526484,70

المصدر : Groupe SAIDAL, Rapport de gestion 2003.

جدول رقم 25 : جدول حسابات النتائج قبل المعالجة.

رقم الحساب	اسم الحساب	الشركة الأم		ANTIBIOTICAL		PHARMAL		BIOTIC	
		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
70	مبيعات بضائع		4888685768,38		285653137,62		30695055,45		7563914,22
60	بضائع مستهلكة	4497137190,19		260729284,04		30695055,45		7316156,49	
80	الهامش الإجمالي		391548578,19		249238535,80		0,00		247757,73
71	إنتاج مباع				2193919840,81		1683797401,50		1892854969,22
72	إنتاج مخزن				2193919840,81		20148141,61		75659857,88
73	إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة								
74	أداءات مقدمة		13765351,80		6833666,47		115391216,25		43442669,96
75	تحويل تكاليف الإنتاج		6003461,64		5530591,59		3992279,44		20045867,20
61	مواد ولوازم مستهلكة	26627745,58		1156620421,07		736438908,85		902619800,55	
62	خدمات	143934837,13		83782723,96		91559898,36		126076236,14	
81	القيمة المضافة		240754808,92		1013770143,51		995330231,59		1003555085,30
77	إيرادات متنوعة		332768719,80		16461187,17		1218572,66		1549920,99
78	تحويل تكاليف الاستغلال		1199493,63				5387437,18		5977520,41
63	مصاريف العمال	249930550,96		621765318,36		290274075,91		336116289,72	
64	ضرائب ورسوم	77338505,00		51567885,26		35141618,51		29158684,67	
65	مصاريف مالية	42277908,14		61877460,49		70835195,35		92962595,97	
66	مصاريف متنوعة	7398580,80		13558385,59		7867246,34		7842436,85	
68	مصاريف الاهتلاكات والمؤونات	54103859,28		85739630,74		78132695,53		132436507,83	
83	نتيجة الاستغلال		143673618,17		195722640,79		519685409,79		412566011,66
79	إيرادات خارج الاستغلال		141971992,02		169490801,75		148725783,40		90836052,46
69	مصاريف خارج الاستغلال	147720977,48		207039785,84		156383599,12		145184196,06	
84	نتيجة خارج الاستغلال	5748985,46		37548894,84		7657815,72		54348143,60	
83	نتيجة الاستغلال		143673618,17		195722640,79		519685409,79		412566011,66
84	نتيجة خارج الاستغلال	5748985,46		37548894,84		7657815,72		54348143,60	
880	النتيجة الإجمالية	137924632,71		158173656,70					358217868,06
889	ضرائب على أرباح الشركات	42924249,00		4359267,59		142080714,00		75225752,00	
88	النتيجة الصافية		95000383,71		114582389,11		369946880,07		282992116,06

نفس المصدر.

المطلب الثالث : إتمام عملية تجميع حسابات مجمع صيدال

كخطوة أولى من مراحل التجميع لحسابات مجمع صيدال، وحسب طريقة التكامل الكلي، تقوم المصلحة المختصة بالتجميع، بضم في حسابات الشركة (SAIDAL SPA) عناصر الميزانية والنتائج للشركات المجمعة المعنية.

وكذلك يتم تحديد العمليات البينية التي تمت بين شركات المجمع فيما بينها، ثم فيما بعد تكون هذه العمليات البينية محل إقصاء لقيم استنتاج الميزانية وجدول حسابات نتائج مجمعة، وبهذا تتحصل مصلحة التجميع على قوائم مالية موحدة.

الفرع الأول : تحديد الحسابات البينية

أ – حسابات الحقوق والديون :

جدول رقم 25 : حساب 44.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	286506666,54	85641371,91	1973120183,52	311568221,97
- Antibiotical	1729376329,66	-	-	-	1729376329,66
- Pharmal	4063891347,46	-	-	-	4063891347,46
- Biotic	-	-	-	-	-
- المجموع	5793267677,12	286506666,54	85641371,91	1973120183,52	8909135899,09

نفس المصدر.

جدول رقم 26 : حساب 55.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	1706201385,02	895285437,81	706317256,52	3307804079,35
- Antibiotical	286506666,54	-	-	-	286506666,54
- Pharmal	4013249653,06	-	-	-	4013249653,06
- Biotic	1973120183,52	-	-	-	1973120183,52
- المجموع	6272876503,12	1706201385,02	895285437,81	706317256,52	9580680582,47

نفس المصدر.

جدول رقم 27 : حساب 47.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Antibiotical	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Pharmal	0,00	567324820,72	0,00	105937864,21	673262684,93
- Biotic	707285878,80	793359319,03	280310279,28	0,00	1780955477,11
- المجموع	707285878,80	1360684139,75	280310279,28	105937864,21	2454218162,04

نفس المصدر.

جدول رقم 28 : حساب 52.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Antibiotical	0,00	0,00	0,00	8038822,37	8038822,37
- Pharmal	0,00	0,00	0,00	8628717,32	8628717,32
- Biotic	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- المجموع	0,00	0,00	0,00	16667539,69	16667539,69

نفس المصدر.

جدول رقم 29 : حساب 53.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Antibiotical	23174944,64	0,00	508384849,34	697382056.03	1228941850,01
- Pharmal	11597628,50	58939971	0,00	364818229,37	435355829,25
- Biotic	968622,28	0,00	0,00	0,00	698622,28
- المجموع	35741195,42	58939971	508384849,34	1062200285,40	1665266301,54

نفس المصدر.

جدول رقم 30 : حساب 56.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Antibiotical	0,00	0,00	0,00	87938440,63	87938440,63
- Pharmal	0,00	0,00	0,00	12801196,80	12801196,80
- Biotic	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- المجموع	0,00	0,00	0,00	100739637,43	100739637,43

نفس المصدر.

جدول رقم 31 : منتوجات تامة الصنع حساب 71.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	0,00	1338,15	0,00	1338,15
- Antibiotical	1783373917,80	0,00	0,00	0,00	1783373917,80
- Pharmal	1535029618,56	144053645,92	0,00	0,00	1679083264,48
- Biotic	1396897084,22	67408456,62	0,00	0,00	1464305540,84
- المجموع	4715300620,58	211462102,54	1338,15	0,00	4926764061,27

نفس المصدر.

جدول رقم 32 : شراء منتوجات تامة الصنع.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	178372710,30	1535029618,56	1396897084,22	4715299413,08
- Antibiotical	0,00	0,00	144053645,92	67408456,62	211462102,54
- Pharmal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Biotic	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- المجموع	0,00	178372710,30	1679083264,48	1464305540,84	4926761515,62

نفس المصدر.

جدول رقم 33 : بيع مواد ولوازم.

البيـان	شركة أم	Antibiotical	Pharmal	Biotic	المجموع
- شركة الأم	0,00	3042,00	0,00	0,00	3042,00
- Antibiotical	37391498,53	0,00	20725523,78	8914186,32	33378859,63
- Pharmal	0,00	8769445,42	0,00	458067,57	13352512,99
- Biotic	42471,88	1400467,98	4567110,53	0,00	6010050,39
- المجموع	3781621,41	10172955,40	25292634,31	13497253,89	52744465,01

نفس المصدر.

جدول رقم 34 : شراء مواد ولوازم.

المجموع	Biotic	Pharmal	Antibiotical	شركة أم	البيـان
3927122,62	42471,88	0,00	3884650,47	0,00	- شركة الأم
10172955,40	1400467,98	8769445,42	0,00	3042,00	- Antibiotical
44248092,94	23521231,01	0,00	20725523,78	1338,15	- Pharmal
13497263,89	0,00	4583067,57	8914186,32	0,00	- Biotic
71845424,85	24964170,87	13352512,99	33524360,84	4380,15	- المجموع

نفس المصدر.

جدول رقم 35 : أدوات مقدمة.

المجموع	Biotic	Pharmal	Antibiotical	شركة أم	البيـان
94550759,03	32343287,58	27654479,68	34552991,77	0,00	- شركة الأم
1410663,61	79000,00	1187369,90	0,00	144293,71	- Antibiotical
85000,00	85000,00	0,00	0,00	0,00	- Pharmal
43290493,78	0,00	18954120,48	24178519,44	157853,86	- Biotic
139336916,42	32507287,58	47795970,60	58731511,21	302147,57	- المجموع

نفس المصدر.

جدول رقم 36 : خدمات.

المجموع	Biotic	Pharmal	Antibiotical	شركة أم	البيـان
157853,86	157853,86	0,00	0,00	0,00	- شركة الأم
58731511,21	24178519,44	0,00	0,00	34552991,77	- Antibiotical
28841849,58	0,00	0,00	1187369,00	27654479,68	- Pharmal
32507287,58	0,00	85000,00	79000,00	32343287,58	- Biotic
120238502,23	24336373,30	85000,00	1266369,90	94550759,03	- المجموع

نفس المصدر.

الفرع الثاني : إلقاء الحسابات البينية وتقديم جدول حسابات مجمع

أ – حسابات الميزانية :

(أصول) المجمعة الميزانية حسابات **: 38رقم جدول**

رقم الحساب	الحساب اسم	المعالجة قبل المبلغ					المعالجة بعد المبلغ		
		المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	مدين	دائن	المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي
20	إعدادية مصاريف	1529309733,72	35028873,94	24280859,78			59309733,72	35028873,94	24280859,78
21	معنوية قيم	93618854,44	82639781,50	10979072,94			93618854,44	82639781,50	10979072,94
22	أراضي	342937618,86		342937618,86			342937618,86		342937618,86
24	الإنتاج تجهيزات	15287913588,74	11786705889,16	3501207699,58			15287913588,74	11786705889,16	3501207699,58
25	اجتماعية تجهيزات	34424780,96	23797910,43	10626870,53			34424780,96	23797910,43	10626870,53
28	الإنتاج قيم تجهيزات	61693917,09		61693917,09			61693917,09		61693917,09
	الاستثمارات	15879898493,81	11928172455,03	3951726038,78			15879898493,81	11928172455,03	3951726038,78
30	بضائع	644039044,30		644039044,30		626946944,27	17092100,03		17092100,03
31	ولوازم مواد	1767177814,69	102245331,34	1664932483,35			1767177814,69	102245331,34	1664932483,35
33	مصنعة نصف منتوجات	73630439,15	2508214,85	71122224,30			73630439,15	2508214,85	71122224,30
35	الصنع تامة منتجات	759845250,84	31133111,99	728712138,85	626946944,27	55230871,95	1331561323,16	31133111,99	1300428211,17
36	ومهملات فضلات	0,00		0,00			0,00	0,00	0,00
37	المؤسسة خارج منتوجات	33047547,29		33047547,29			33047547,29		33047547,29
	مخزونات	3277740096,27	135886658,18	3141853438,09			3222509224,32	135886658,18	3086622566,14
42	الاستثمارات حقوق	2467283588,58	140565452,19	2326718136,39		1400000000,00	1067283588,58	140565452,19	926718136,39
43	المخزونات حقوق	114766846,14		114766846,14			114766846,14		114766846,14
44	الحليفة والشركات الشركاء على حقوق	9314847522,30		9314847522,30		9234135899,09	80711623,21		80711623,21
45	الغير عن تسبيقات	272533466,45		272533466,45			272533466,45		272533466,45
46	الاستغلال تسبيقات	177800377,24		177800377,24		3293871306,61	268788432194	208971801,32	2478912520,62
47	الزبائن على ديون	5981755628,55	208971801,32	5772783827,23		3293871306,61	2687884321,94	208971801,32	2478912520,62
48	الطلب تحت نقديات	1097017998,65	60252277,90	1036765720,75			1097017998,65	60252277,90	1036765720,75
40	المدينة الخصوم حسابات	36980962,98		36980962,98			36980962,98		36980962,98
	الحقوق	19462986390,89	409789531,41	19053196859,48			5534979185,19	409789531,41	5125189653,78
	(خسارة) النتيجة								
	الأصول مجموع	38620624980,97	12473848644,62	26146776336,35			24637386903,32	12473848644,62	12163538258,70

المصدر نفس.

المجمعة الخصوم **: 39 رقم جدول**

رقم الحساب	الحساب اسم	الإجمالي المبلغ	المعالجة قبل المبلغ		المبلغ المعالجة بعد
			مدين	دائن	
10	اجتماعي رأسمال	3900000000,00	1400000000,00		2500000000,00
13	احتياطات	1643422136,36		165668850,4	1809090986,82
14	الاستثمار إعانات	83498925,02			83498925,02
15	التقدير إعادة فرق	966557107,18			966557107,18
16	الوحدات بين ارتباط حسابات	0,00			0,00
18	التوزيع قيد نتائج	- 159331149,45		159331149,45	0,00
19	والأعباء الخسائر مؤونات	96358146,23			96358146,23
	الخاصة الأموال مجموع				
52	الاستثمارات ديون	2186866948,47	16667539,69		2170232408,78
53	المخزونات ديون	248244265,24	1665266301,54		817175963,70
54	الغير محجوزات	36605329,74			36605329,74
55	حليفة وشركات الشركاء اتجاه ديون	10878894003,91	9905680582,47		973213421,44
56	الاستغلال ديون	875962571,93	10073967,43		775222934,50
57	تجارية تسبيقات	75529155,28			75529155,28
58	مالية ديون	2207440541,19	839653144,57		1367787396,62
50	الدائنة الديون حسابات	9975586,39			9975586,39
	الديون مجموع	18753749402,15			6225742196,45
	الدورة نتيجة	862521768,95	380230871,95		482290897,00
	الخصوم مجموع	26146776336,35			12136538258,70

المصدر نفس.

.المعالجة النتائج حسابات : **40رقم جدول**

رقم الحساب	**الحساب اسم**	**المعالجة قبل المبلغ**			**المعالجة بعد المبلغ**		
		مدين	**دائن**	**مدين**	**دائن**	**مدين**	**دائن**
70	بضائع مبيعات		5167265965,56	5167265965,56			45331910,11
60	مستهلكة بضائع	4795877686,17			4761244960,15	34632726,02	
80	الإجمالي الهامش		416720189,50				10699184,09
71	مباع إنتاج		5770572211,53		187757439,29		5958329650,82
72	مخزن إنتاج		118773335,58		151380235,66		270153571,24
73	الخاصة لحاجاتها المؤسسة إنتاج		0,00				0,00
74	مقدمة أداءات		179432904,48	53582750,79			125850153,69
75	الإنتاج تكاليف تحويل		35572199,87				35572199,87
61	مستهلكة ولوازم مواد	2822306876,05			71845424,85	2750461451,20	
62	خدمات	445353695,59			134374822,03	310978873,56	
81	المضافة القيمة		3253410269,32				3339164434,95
77	متنوعة إيرادات		335537213,45	325000000,00			10537213,45
78	الاستغلال تكاليف تحويل		29025629,39				29025629,39
63	العمال مصاريف	1498086234,95				1498086234,95	
64	ورسوم ضرائب	193206693,44				193206693,44	
65	مالية مصاريف	267953160,40				267953160,40	
66	متنوعة مصاريف	36666649,58				36666649,58	
68	والمؤونات الاهتلاكات مصاريف	350412693,38				350412693,38	
83	الاستغلال نتيجة		1271647680,41				1032401846,04
79	الاستغلال خارج إيرادات		551024629,63	85754165,63			169490801,75
69	الاستغلال خارج مصاريف	656328558,50				656328558,50	
84	الاستغلال خارج نتيجة					191058094,50	
880	المخزونات على هامش		1166343715,54				841343751,54 55230871,95
		303821982,59				303821982,59	
88	الصافية النتيجة		682521768,95				48229897,00

.المصدر نفس

المبحث الثالث : النظام الجبائي لمجمع صيدال

- **توطئة :**

كما رأينا فيما سبق أن مجمع صيدال يمتاز بتطبيقه لنظام محاسبي خاص بمجمع الشركات، حيث أن الشركة الأم SPA SAIDAL تقوم بتجميع الشركات الثلاثة التي تسيطر عليها بنسبة 100% وفق طريقة الإدماج الكلي.

المطلب الأول : دراسة الشروط الواجبة التوفر لتطبيق نظام الاندماج الجبائي في مجمع صيدال

إن نظام الاندماج الجبائي الخاص بمجمع الشركات حسب التشريع الجبائي الساري المفعول، فإنه يتيح لشركات المجمع بإجراء مقاصة شاملة بين الأرباح والخسائر المحققة، بشرط اكتساب الشركة الأم لمساهمة تقدر على الأقل بنسبة 90% في الشركة التابعة وبصفة مباشرة.

أ – شرط نسبة المساهمة :

تكتسب الشركة الأم SPA SAIDAL نسبة 100% في رأسمال الشركات التابعة : Antibiotical، Pharmal و Biotic، أي أن شرط حيازة لنسبة على الأقل 90% هو محقق في مجمع صيدال.

ب – شرط نوع الشركات المكونة للمجمع :

حسب أحكام المادة 14 من قانون المالية لسنة 1997، فإنه يتوجب تشكل مجمع الشركات من شركات بالأسهم وفقط، وفي حالة مجمع الشركات صيدال فإن كل الشركات المكونة له هي شركات ذات أسهم، وهذا ما يعطي تحقق هذا الشرط كذلك لتطبيق نظام الاندماج الجبائي.

ج – توفر الشروط الأخرى :

إن عمل مجمع صيدال لا يتعلق بالنشاط البترولي المستثنى من هذا النظام، ولا يعتبر كذلك كاستثناء جراء تنظيمه وفق نصوص خاصة، كما هو الحال بالنسبة للشركات القابضة والشركات العمومية الاقتصادية لأنها منظمة بالأمر رقم 25/95 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.

وكذا فإن كل الشركات المكونة للمجمع هي بصدد تحقيق نتائج إيجابية لكل هذه السنوات، أي تحقق شرط تسجيل نتائج إيجابية لسنتين متلاحقتين.

إذن فبدراستنا لخواص مجمع صيدال، يتضح جليا أنه يتوفر على جميع الشروط المنصوص عليها صراحة في التشريع الجبائي الجزائري.

المطلب الثاني: المزايا المحققة في حالة اختيار مجمع صيدال لنظام الاندماج الجبائي

بإجراء مقارنة ما بين الميزانية وجدول حسابات النتائج قبل وبعد التجميع، يتضح جليا أن المجمع يمتاز بمعاملات بينية جد هامة، والتي يتم إقصاؤها لحساب النتيجة المجمعة، إن هذا الإقصاء يعتبر كأهم عامل من أجل إنقاص الإخضاع الضريبي.

ويمكن كذلك لمجمع صيدال أن يحقق أهم المزايا التالية :

- تطبيق المعدل المخفض بـ 15% بدلاً من المعدل الكامل 30%.
- الاستفادة من تخفيض قدره 50% فيما يتعلق بالملكيات بين شركات المجمع.
- الإعفاءات من حقوق التسجيل لعقود تحويل الشركات.
- إعفاء القيم المضافة جراء التنازل عن عناصر الأصول بين شركات المجمع.

فعلى سبيل المثال لا الحصر، فإن الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة من قبل شركات المجمع كل على حدة قبل إجراء عملية التجميع المحاسبي تساوي إلى ما قيمته : IBS = 303821982,59.

والنتيجة بعد المعالجة وتقديم الميزانية الموحدة تساوي قبل الإخضاع للضريبة على أرباح الشركات إلى : 841343751,54 – 55230871,95 (هامش الربح بين شركات المجمع).

يطبق على المجمع نسبة ضريبة على أرباح الشركات (IBS) بنسبة مخففة، أي بنسبة 15%. وفي هذه الحالة قيمة الضريبة المدفوعة هي : 786112879,6 × 15% = 117916931,6 دج وهو ما يمثل اقتصاد جبائي بما قيمته : 303821982,59 – 117916931,6 = 1854905050,6 دج.

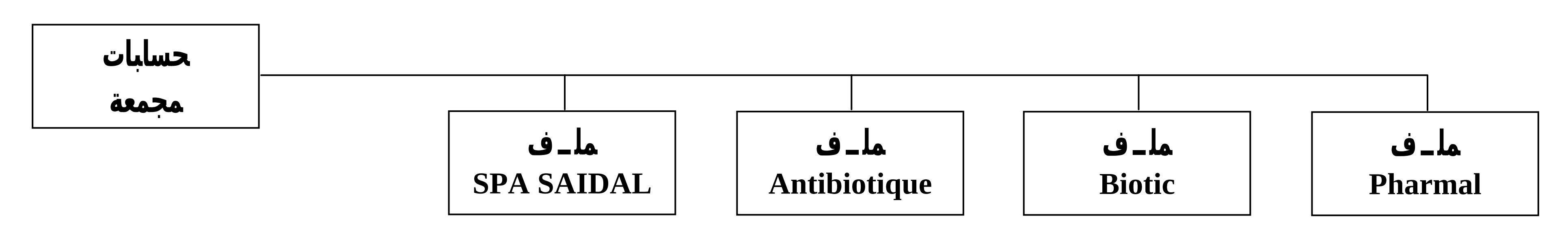
إلا أنه في الواقع، وخلال دراستنا الميدانية في مجمع صيدال، وجدنا أن هذا المجمع لم ينخرط في نظام الاندماج الجبائي، وكل شركة من شركاته هي محل لتصريح وإخضاع ضريبي منفصل.

والجدير بالذكر أن كل هذه الشركات المكونة للمجمع أصبح ملفها متابع من قبل مديرية كبريات الشركات (DGE) التي أوكل إليها التسيير الجبائي للشركات الكبرى، وهذا ما يعتبر في نظرنا كخطوة هامة قامت بها الإدارة الجبائية الجزائرية من أجل تمركز كل شركات المجمع في مديرية واحدة بدلاً من تتبعها في مفتشيات ضرائب مختلفة وهذا حسب مكان تواجد مقر كل واحدة منها.

إن هذا الإجراء الأخير سيسهل لا محالة لمجمع صيدال لتبني نظام الاندماج الجبائي ما دامت كل الشروط والظروف مواتية لذلك، وهو ما يسمح له بأن يكون أكثر تنافسية وتحقيق الأهداف المسطرة جراء الاقتصاد الضريبي المحقق من خلال هذا النظام.

الشكل 31 : مديرية كبريات الشركات

"DGE"



المصدر : من إعداد الطالب.

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال دراستنا في بحثنا للنظام المحاسبي والجبائي لمجمع الشركات، وسردنا لتجارب الدول الأخرى، وكذا تسليطنا الضوء على المعايير الدولية المطبقة في الميدان المحاسبي، توصلنا لبعض النتائج نذكر منها تلك المتعلقة باختبار الفرضيات والمتمثلة في :

- إن الخاصية الأساسية التي تميز مجمع الشركات تتمثل في تمتع كل الشركات المكونة للمجمع بشخصية معنوية خاصة بها من الناحية القانونية، أما من الناحية الميدانية فشركات المجمع تشكل فيما بينها وحدة اقتصادية.

- إن النظام المحاسبي قد أخذ بعين الاعتبار هذه الوحدة الاقتصادية، بتبنيه لطريقة محاسبية خاصة بمجمع الشركات، تعرف بتقنية التجميع، مترجمة الوحدة الاقتصادية التي تمثلها مجموعة من الشركات عن طريق وثائق محاسبية موحدة.

ومن دراستنا للنصوص القانونية للتجميع في الدول الأخرى وجدنا أنها بينت عملية التجميع من كل جوانبها، إذ عالجت هذه العملية عبر كم هائل من النصوص بمختلف مراحلها : أهداف الكيفية، أساليب التجميع،... وبالتالي فهي لم تترك أي صغيرة ولا كبيرة إلاّ سطرتها لإتمام عملية التجميع، أما في الجزائر فتقنية التجميع هي تقنية جديدة، إذ التمسنا ضعف في النصوص التشريعية وجود سوى أمر واحد يحدد كيفيات إعداد الحسابات المجمعة ولا يعطي جميع مراحل التجميع بطريقة واضحة وشاملة، وأمر آخر يسرد الحسابات التي تستخدمها الشركات المجمعة.

وبإجراء مقارنة بين النظام المحاسبي لمجمع الشركات بالجزائر ونظيره في دولة أخرى كتونس، فإننا نجد أن الميدان المحاسبي في هذه الدولة يتمتع بمعايير وطنية NCT35، NCT36، NCT38 واستخدامه للمعايير الدولية في معالجة النظام المحاسبي لمجمع الشركات، وهذا ما يجب على المشرع الجزائري استدراكه.

- أما فيما يتعلق بالجانب الجبائي، فإن مجمع الشركات يحظى بمعاملة خاصة، إذ أصبحت الشركة المسيطرة على الشركات الأخرى هي المكلفة الوحيدة أمام الإدارة الجبائية.

وعلى عكس النظام المحاسبي الذي يؤول على العموم إلى استخدام معايير دولية موحدة، وأسس وطرق محاسبية خاصة بمجمع الشركات بصفة متجانسة، فإن طريقة تكوين هذه المجمعات تختلف من بلد لآخر حيث يمكن أساسا هذا الاختلاف في نسبة الحيازة في رأسمال الشركات المندمجة وشكلها القانوني وجنسيتها، فبالنسبة للشركات المكونة للمجمع في فرنسا والدول الأوربية الأخرى وكذلك تونس فيكفي كشرط أساسي أن تكون هاته الأخيرة خاضعة للضريبة على الشركات (IS) وهذا مهما كان شكلها ونوع النشاط الذي تمارسه، أما المشرع الجزائري فيحدد شكل الشركات في الشركات ذات الأسهم وفقط، كما أنه قد استثنى الشركات البترولية من الاستفادة من هذا النظام.

أما فيما يتعلق بنسبة الحيازة في رأسمال الشركات التابعة من طرف الشركة الأم، فكل التشريعات التي رأيناها سواء الأوربية أو حتى التشريع التونسي فإنه يأخذ بالحسبان للمساهمات المباشرة وغير المباشرة، أما القانون التجاري الجزائري فإنه يمنع وبصراحة أن تمتلك شركة أسهم شركة إذا كانت هذه الأخيرة تحوز هي الأخرى على أسهم تلك الشركة وهو ما يعرف بالمساهمات المتداخلة، والتشريع الجبائي لا يأخذ بعين الاعتبار لحساب سلسلة الحيازة في رأسمال الشركات التابعة المساهمات التي تم حيازتها بطريقة غير مباشرة، أي عن طريق الشركات التابعة نفسها، وهو ما يعتبر في نظرنا عائقًا أمام تكوين مجمع شركات بالمعنى الحقيقي.

وتختلف نسبة الحيازة من بلد لآخر، فعلى سبيل المثال تقدر نسبة الحيازة المشترطة لتعتبر الشركة تابعة من الناحية الجبائية ويمكنها أن تدخل في نطاق الاندماج في فرنسا بـ 95% مكتسبة كما ذكرنا بطريقة مباشرة وغير مباشرة، وفي الجزائر يجب توفر كحد أدنى لنسبة 90% مكتسبة بطريقة مباشرة، أما عن تونس فمنذ صدور قانون المالية لسنة 2004 أصبحت هذه النسبة تقدر بـ 75% ومكتسبة بطريقة مباشرة وغير مباشرة.

وفي نظرنا فإن هذا الاختلاف الواضح ما بين النسب الدنيا لإدخال الشركات في نطاق التجميع يكمن أساسا لكون أن المشرع هو أمام خيار صعب، فإما تحفيز تكوين الشركات بوضع قيمة أقل لنسب المساهمة، أو من جهة أخرى فالقانون يحافظ على حقوق كل المساهمين، ومنه فكلما كانت النسبة اقل كلما تضررت حقوق المساهمين الأقلية.

- ومن جانب الواقع الميداني، ورغم مضي سنوات منذ تطبيق نظام خاص بمجمع الشركات سواء من الناحية المحاسبية والجبائية، نجد أن مجمعات الشركات الجزائرية، فعلى سبيل المثال لا الحصر كما درسنا حالة مجمع صيدال الذي يعتبر كصورة صادقة لحالة المجمعات الجزائرية، ورغم أنه يطبق تقنية التجميع المحاسبي التي توفر له مرآة حقيقية للخدمة المالية لكل الشركات المكونة له، ويتوفر على جميع الشروط اللازمة للانضمام لنظام الاندماج الجبائي الذي يوفر له اقتصاد جبائي جد هام، إلا أنه في الواقع لم يختر تطبيق هذا النظام، فكيف إذن يمكن للمجمعات الجزائرية أن تكون أكثر تنافسية وأن تلعب الدور الذي تلعبه نظيرتها في الدول الأخرى.

وبتحليلنا للشروط الواجبة التوفر في الشركات المندمجة، وجدنا شروط يجب تغييرها لفتح المجال أمام تشكل مجمعات جزائرية، ومن خلال هذا السياق، يجب على المشرع إعادة النظر في هذه الشروط وفق مقتضيات الواقع الجزائري، بجعلها أكثر مرونة وقابلية للتجسيد.

ومنه نقترح التوصيات التالية :

- يجب تعميم استخدام تقنية التجميع المحاسبي من قبل المجمعات الجزائرية، وهذا أولاً عن طريق تحيين ثقافة الشركات الجزائرية بكسب المساهمات في شركات أخرى ثم إظهارها في الحسابات المجمعة.

ومن هذا المنطلق كذلك، يجب على المشرع أن يأخذ بعين الاعتبار في حساب نسبة الحيازة في الرأسمال للمساهمات المباشرة وغير المباشرة، ولا يقتصر على المساهمات المباشرة، كما هو الحال في كل الدول الأخرى التي كانت محل الدراسة، فعلى سبيل المثال في نظام الاندماج التونسي شرط نسبة الحيازة فغي رأسمال يقدر بنسبة 75% مكتسبة بطريقة مباشرة وغير مباشرة.

- إلغاء شرط إلزامية تقديم ميزانيتين الأخيرتين ذات نتائج إيجابية لتطبيق نظام الاندماج، وفي حالة تحقيق عجزين متتاليين تقصى الشركة المعنية من المجمع، وهذا في نظرنا كشرط مخالف لسبب تقنين نظام الاندماج الجبائي الذي وضع من أجل إجراء مقاصة شاملة للأرباح والخسائر لمدة معينة، فليس من المعقول ربطها بالخسائر المسجلة خلال دورتين متتايتين.

- عدم تقييد الشكل القانوني للشركات المكونة للمجمع في شركات ذات الأسهم، بل يجب فتح المجال للشركات الأخرى، مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL، EURL.

- على المشرع الجزائري أن يتطرق لجنسية الشركات المكونة للمجمع وهذا عكس النظام التونسي الذي ينص صراحة على اقتصار تطبيقه على الشركات التونسية، وهو نفس الحال بالنسبة للنظام الفرنسي وفي الدول الأخرى.

هذا فيما يتعلق بنظام الاندماج الجبائي، أما في نظام الربح العالمي والربح الموحد الفرنسي الذي يدخل في مجال تطبيقه الشركات التابعة المتواجدة في الدول الأجنبية بشرط الحصول على اعتماد من السلطات المختصة، ونظام الشركة الأم وشركاتها التابعة الذي ينص على إعفاء الأرباح الموزعة لصالح الشركة الأم من الإخضاع الضريبي، وهو نظام متبنى من قبل دول الاتحاد الأوربي في التوجيهية السابعة اعترافًا بحقيقة مجمع الشركات الأوربية، وبذلك السعي لمنع حدوث إخضاع ضريبي مزدوج وتحفيز تكون مجمعات أوربية، وهذا ما يجب أن يكون عليه الحال على مستوى البلدان المغاربية.

- وفي الأخير نوصي المجمعات الجزائرية (مجمع صيدال) محاولة تطبيق نظام الاندماج الجبائي الذي يحقق اقتصاد جبائي هام، خاصة أنه من بين التدابير التي تقوم بها إدارة الضرائب لعصرنتها أن كل الشركات الكبرى هي مسيرة من قبل مديرية واحدة، وهذا ما يعتبر كتسهيل لتوظيف الميزانية الموحدة التي تعدها هذه المجمعات (مجمع صيدال) للإدلاء بتصريح جبائي موحد والاستفادة من مزايا هذا النظام.

آفاق البحث :

لقد رأينا من خلال هذا البحث أن الساحة الوطنية هي بأمس الحاجة إلى إطارات كفؤة تتحكم في التقنيات الحديثة التي تحقق اقتصاد مالي هام، تتمكن من خلاله الشركات الكبرى على تبني تنظيم حديث تحقق به أكثر فائدة وهو تنظيم مجمع شركات، فإن على الطلبة والباحثين أن يتوجهوا لتزويد هذا الميدان بدراسة تقنية التجميع المحاسبي وتوظيفها على الساحة الميدانية، على أن تكون هذه القوائم المالية الموحدة موضوع للتصريح الجبائي بتبني نظام الاندماج الخاص بمجمع الشركات.

الملاحق

Ministere des Finances
Direction Generale **des Impôts**

Circulaire n° 07
MF/DGI/DLF/LF/97
du 13 avril 1997

A Messieurs
... Impôts d W laya
Messieurs les
Messieurs les Chefs des Brigades Régionales de Vérification de

Objet	Références
– Régime fiscal des groupes de sociétés.	*– Articles 13, 14, 15, 18, 79, 24 e loi de finances pour 1997.* *– Articles 138-3, 138 bis, 142 173-3 et 219 bis du code de directs et taxes assimilees :* *– Article 347 quater du l'enregistrement.*

La presente circulaire a pour objet de commenter les dispositior articles 13 à 15, 18, 19, 24 et 36 de la loi de finances pour 1997, mo et complétant les articles 138, 142, 169 et 173 du code des impôts (et taxes assimilees et instituant les articles 138 bis et 219 bis dudit ainsi que l'article 347 quater du code de l'enregistrement, relat regime fiscal des groupes de sociétés.

I – DEFINITION DES GROUPES DE SOCIETES

1" – Definition Générale

L'article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilees, instit l'article 14 de loi de finances pour 1997, definit le groupe de sociétés c étant «toute entité économique de deux ou plusieurs societes par a juridiquement indépendante dont l'une appelee «société mère», ti autres, appelées «membres», sous sa dependance par la detention de 90 % ou plus du capital social et dont le capital ne peut être dét totalité ou en partie par ces sociétés ou a raison de 90 % ou plus p société tierce éligible en tant que «société mère».

2 – Implications et conditions d'éligibilité

Aux termes de cette definition, il y a lieu de préciser ce qui suit :

1) Seules les sociétés par actions sont eligibles au regime des g de sociétés. Ainsi, toute société organisée sous une autre forme SNC, etc..) en est expressément exclue

i

2) Seules les societes dont le capital est detenu de maniere directe sont eligibles audit regime. Les detentions indirectes, par l'intermediaire d'autres societes. ne conferent pas a la société la qualite de membre mbme si au plan juridique elle peut dtre considérée comme societe filiale (en doctrine, sous filiale).

3) Le capital social de la societe membre doit dtre détenu a raison de 90 % au moins par la société mere, de maniere directe. Ainsi, une societe dont le capital social est detenu a raison de 85 % de maniere directe et a raison de 5 % au moins, de maniere indirecte (par l'intermediaire d'une autre societe), ne peut être eligible en tant que societe membre même si la detention reelle de son capital social par la societe-mere est egal ou excède les 90 %.

4) Le capital social de la societe-mere ne doit pas dtre detenu, de maniere directe ou indirecte, en totalite ou en partie, par les sociétés membres. Les participations croisees entrainent l'ineligibilite au regime fiscal des groupes de societes.

5) Le capital social de la societe-mere ne doit pas dtre detenu, de maniere directe, a raison de 90 % ou plus, par une societe tierce eligible en tant que societe-mere. En effet, la detention du capital social dans les conditions ci-dessus, confere a la societe, la qualite de societe membre ce qui la rend ineligible au regime des groupes de societes en qualite de societe-mere.

3° – Exclusions

Par ailleurs, l'article 138 bis suscite exclut expressement du regime des groupes de societes.

1) Les societes petrolieres : par «société pétrolière», il y a lieu d'entendre la societe SONATRACH, ainsi que toute societe dont l'objet principal est lie au domaine d'exploitation, de transport, de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits derives.

2) Les societes dont les relations ne sont pas regies exclusivement par le code de commerce. Ainsi, les societes dont les relations sont regies egalement par d'autres textes ne peuvent être eligibles au regime des groupes de societes.

Aussi, les holding publics et les entreprises publiques economiques dont le capital social est detenu par lesdits holding ne peuvent constituer des groupes de societes, au plan fiscal, du fait que leurs relations sont egalement regies par l'ordonnance n° 95-25 du 25 Septembre 1995, relative a la gestion des capitaux marchands de l'Etat.

Remarque :

Par ailleurs, cette exclusion légale des holding publics permet aux entreprises publiques economiques dont le capital est detenu a 90 % ou plus par lesdits holding d'btre eligibles au regime des groupes de societe en tant que sociétés-mères avec les societes placees sous leur dependance (detention directe du capital social a raison de 90 % ou plus) si elles remplissent les autres conditions légales.

3) Les societes presentant des bilans deficitaires ne peuvent intégrer le groupe de societes. En effet, seules les societes justifiant de resultats positifs pendant les deux derniers exercices peuvent integrer le groupe au sens fiscal.

A cet egard, il est souligné que la loi traite de la notion de resultats de l'exercice et qu'a ce titre, les deficits reportes conformement aux dispositions de l'article 147 du code des impôts directs et taxes assimilées ne sont pas pris en compte pour l'appreciation des resultats.

De même, les resultats hors exploitation, à l'exclusion des plus-values de reevaluation effectivement integrees aux benefices imposables de l'exercice considere, ne sont pas pris en compte.

4° - Extinction de l'éligibilité

Les societes membres du groupe de societes cessent d'être eligibles au regime y relatif, dans les cas ci-apres :

- les societes membres ainsi que la societe-mere, cessent de remplir les conditions d'eligi bilite sus-evoquees.

A titre d'exemple, la société-mère cede une partie des actions d'une societe membre, de maniere a ce que le capital de cette derniere ne soit plus detenu a raison de 90 % ou plus par ladite societe-mere. ▪

Dans ce cas, la societe-membre est automatiquement exclue du regime des groupes de societes, à compter de la date a partir de laquelle elle a cesse de remplir la condition de detention du capital.

- Les societes qui, apres avoir integre le groupe de societes, realisent deux deficits consecutifs.

Dans ce cas, la société en cause est automatiquement exclue du benefice du regime des groupes de sociétés.

Les resultats sont apprecies selon les regles enoncees ci-dessus.

II - MESURES TENDANT A ENCOURAGER LA FORMATION DES GROUPES DE SOCIETES

Dans le cadre de l'encouragement de la formation des groupes de sociétés, la loi de finances pour 1997 :

- etend le champ d'application de la taxation a l'IBS au taux reduit, aux benefices concourant a l'acquisition d'actions ou de parts sociales et autres valeurs mobilieres permettant la participation a raison de 90 % ou plus dans le capital social d'autres societes du mdme groupe.

- exempte des droits d'enregistrement les actes constatant les transformations de societes en vue de l'integration du groupe.

1° - Benefices reinvestis

Les benefices concourant à l'acquisition d'actions ou de pans sociales et autres valeurs mobilieres permettant la participation a raison de 90 % dans le capital d'autres societes du mdme groupe sont taxes au taux reduit de 33 % de l'IBS

Il est precise à ce sujet qu'en cette matière, le taux de 33 % s'applique uniformement a toutes les sociétés, y compris celles beneficiant d'avantages particuliers dans le cadre de la promotion de l'investissement.

De plus, seules les acquisitions permettant d'atteindre le taux de 90 % de detention du capital, ouvrent droit au benefice de cet avantage.

Ainsi, si une societe acquiert, par exemple, des actions representant 50 % du capital social qui lui permettront d'atteindre une detention du capital social de l'ordre de 85 %, les benefices ayant servi aux dites acquisitions ne bénéficient pas de la taxation au taux reduit.

Par contre. si l'acquisition permet d'atteindre la detention du capital social a raison de 90 %, même si les actions acquises dans ce cadre ne représentent, par exemple, que 5 %, les benefices en question sont imposables au taux reduit de l'IBS.

Par ailleurs, il est rappele que pour bénéficier de l'imposition au taux reduit, la societe doit proceder a l'acquisition des actions au courant de l'exercice ou s'engager a les acquérir pendant l'exercice suivant.

Dans ce dernier cas, elle doit proceder a leur acquisition avant la clôture de l'exercice considere.

A defaut, les benefices ayant ete soumis au taux réeduit, sont imposables pour la difference entre le taux reduit et le taux normal, sans prejudice de l'application d'une majoration de 25 % calculee sur les droits complementaires.

Les actions ainsi acquises doivent être conservees par la societe pendant une durée minimum de cinq (05) ans.

Dans le cas de cession avant expiration de cette période, les benefices ayant ete soumis au taux reduit donnent lieu a une imposition complémentaire, sans prejudice de l'application d'une majoration de 5 % calculee sur les droits ainsi dus.

2° - Exemption du droit d'enregistrement des actes de transformation de societés

L'article 36 de la loi de finances pour 1997, instituant l'article 347 quater du code de l'enregistrement exempte les actes de transformation de societes des droits d'enregistrement, en vue de l'integration du groupe de societe.

A ce titre, il est souligne qu'il s'agit exclusivernent des actes portant transformation de societes eligibles au regime fiscal du groupe de societe. C'est-a-dire des societes qui remplissent toutes les conditions d'eligibilite a l'exception de celle relative a leur forme.

Les societes dont le capital n'est pas detenue a 90 % ou deficitaires ne peuvent beneficier dudit avantage en cas de leur transformation en societes par actions.

Par ailleurs, il s'agit d'une exemption de droits et non une dispense de la formalite d'enregistrement.

En ce sens, que les actes sont soumis a l'enregistrement mais ne donnent lieu a aucun paiement de droits (y compris le droit fixe).

III - REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES

Le regime fiscal des groupes de societes s'analyse comme étant un regime preferentiel. Il se compose de :

../

- la consolidation des benefices imposables a l'IBS de l'ensemble des societes membres du groupe ;
- l'exoneration des dividendes entre societes membres ;
- l'exoneration de l'IBS des plus-values de cession réalisées entre sociétés membres ;
- l'exonération des droits d'enregistrement des actes constatants les transferts patrimoniaux entre societes membres ;
- le benefice d'une réfaction de 50 % en matière de TAP pour les affaires réalisées entre societes membres.

1° – Consolidation **des** benefices

Aux termes de l'article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilees, institué par l'article **14** de la loi de finances pour 1997, les societes eligibles **au** regime des groupes de societe (telles que definies ci-dessus) peuvent opter pour le regime du bilan consolidé.

a) Contenu de la consolidation des bénéfices :

La consolidation des benefices, s'entend de celle de l'ensemble des comptes du bilan et non l'addition *arithmétique* des resultats des sociétés membres du Groupe.

En d'autres termes, la consolidation consiste en la production d'un seul bilan pour l'ensemble des societes du Groupe. sous reserve des limitations des deductions et règles spécifiques ci-apres.

b) L'Option :

Le regime de la consolidation des benefices n'est accorde qu'en ca d'option par la société-mère.

L'option est faite par simple lettre dûment signee par le Directeur Génér de la Société et le president du Conseil d'Administration ou d Surveillance.

La lettre d'option doit cornporter la mention expresse d'acceptation par majorité des membres du Conseil.

Elle doit comporter egalement :

- la raison sociale, le siège social, le numero de l'identifiant fiscal la société, ainsi que le numéro d'article ;
- la raison sociale, le siege social, le numero de l'identifiant fiscal c sociétés-filiales, ainsi que le numero d'article ;

Elle doit être accompagnée d'une lettre d'acceptation pour chacune sociétés-filiales. La lettre d'acceptation doit être signee par le Direct Général de la Société-filiale et le president de son conseil d'administra ou de surveillance.

Elle doit comporter :

- la mention expresse d'acceptation par la majorité des membre conseil.
- la raison sociale, le siege social, le numéro de l'identifiant fisc la société-filiale.

A ces lettres, doivent être joints les bilans des deux derniers exer de l'ensemble des sociétés (société-mère et filiales) compo exclusivement *les résultats de l'exploitation,* hors report déficitai

L'option, ainsi faite, est irrevocable pour une periode de quatre (04) ans, sauf oxiinction de l'éligibilité.

c) Limitation des déductions :

Les déductions de charges legalement limitées sont admises pour chacune des sociétés. En ce sex que chaque société membre du Groupe peut faire valoir la limitation autorisée.

Par exemple, pour un groupe constituee de cinq entreprises, le plafond des déductions légalement autorisees au titre des dons consentis au profit des établissements et associations à caractere humanitaire est limitee à 7.500 DA (20.000 DA a compter du 1er janvier 1998) par société.

En pratique, l'application stricte de ce principe a pour effet de multiplier cette limite par cinq, dans le present exemple, a savoir une deduction autorisée de l'ordre de : 37.500 DA (100.000 DA a compter du 1er janvier 1998) pour le Groupe, au titre du bilan consolidé.

Toutefois, il y a lieu de signaler deux cas exceptionnels :

- au titre des deducticns, les compensations entre entreprises d'un même groupe ne sont pas autorisées. En ce sens qu'une entreprise qui a atteint la limite autorisée des deductions qui lui sont accordees ne peut bénéficier des limitations autorisées des autres entreprises d'un même groupe.

Par exemple, dans un même groupe, deux entreprises ont accordees des dons pour un montant de 5.000 DA chacune, alors que les trois autres ont dépassé la limite des 7.500 DA (ou de 20.000 DA a compter du 1er janvier 1998). Dans ce ces, la limitation pour le groupe est de : (7.500 X 3) + (5.000 X 2) = 32.500 DA au lieu de 37.500 DA (ou (20.000 X 3) + (5.000 X 2) = 70.000 DA a compter du 1er janvier 1998).

- les dispositions de l'article 18 de la loi de finances pour 1997 ont complété l'article 169 du code des impôts directs et taxes assimilées par un troisième paragraphe, tendant à limiter à 50 % les limitations autorisees pour les déductions énumérées à l'article en question et ce, pour les groupes de sociétés constituées par la transformation d'entités fiscalement dépendantes en entités indépendantes.

En d'autres termes, les entités (telles que les unites des entreprises) qui étaient de par leur nature, astreintes a la consolidation et que du fait de leur transformation en sociétés, sont devenues fiscalement autonomes (filiales), celles-ci ne peuvent pretendre, dans le cas d'une consolidation, qu'à 50 % des limites autorisées.

Pour l'application des règles exposées dans la premiere partie du present sous-titre les limitations sont arrêtées, dans le cas en question, comme suit :

- 3.750 DA par an, pour les subventions, libéralités et dons consentis au profit des établissements et associations a vocation humanitaire (10.000 DA à compter du 1er janvier 1998) ;
- 1.87.500 DA par an, pour les frais de reception (déplafonné à compter du 1er janvier 1998) ;
- 1.000.000 DA par an, pour les sommes consacrees au sponsoring, parrainage et patronage des activités sportives ou a vocation culturelle (1.500.000 DA) à compter du 1er janvier 1998).

.../

2" - L'exonération des dividendes

Aux termes de l'article 13 de la loi de finances pour 1997 completant dispositions de l'anicle 138 du code des impôts directs et taxes assimilé par un troisième paragraphe, les dividendes perçus par les societes titre de leur participation dans le capital des autres societes membres groupe, sont exonérées de l'IBS.

A ce titre, il est rappelé qu'il ne s'agit que des dividendes distribués société-mere par ses filiales. Les participations croisées n'etant autorisees, aucun dividende ne peut être distribué par la societe-mere profit de ses filiales.

3° - L'exonération des plus-values de cession

Aux termes de l'article 19 de la loi de finances pour 1997 completanr dispositions de l'article 173 du code des impôts directs et ta assimilees, par un troisième paragraphe. les plus-values de ces: réalisées dans le cadre des echanges patrimoniaux, entre les soci membres d'un même groupe sont exonérées de l'impôt sur les bénéf des sociétés.

4' - L'exemption des actes constatant les transferts patrimoniaux

De même *sont* en vertu des dispositions de l'article 347 quater du cod l'enregistremerit, institué par l'article 36 de la loi de finances pour 1 exemptés des droits d'enregistrement les actes constatant les trans patrimoniaux entre les sociétés membres du groupe.

A titre d'exemple, la cession d'un terrain de la filiale à la société-mère une autre filiale, membres d'un même groupe, est exemptee des d 'd'enregistrement.

Toutefois, il est rappelé que l'exemption des droits n'implique p dispense de la formalité de l'enregistrement.

5' - Le benefice de la refaction de 50 % en matière de TAP

En application des dispositions de l'article 219 bis du code des in directs et taxes assimilées, institue par l'article 24 de la loi de fin pour 1997, le chiffre d'affaires soumis a la TAP au titre des opéra réalisées entre les sociétés membres d'un même groupe, bénéficie refaction de 50 %.

Il est souligné a ce titre que cette refaction se cumule avec le benefic autres réfactions consenties par la loi.

Exemple pratique : Soit une société qui realise un chiffre d'affair l'ordre de 1.000.000 DA dans des conditions de gros, dont 200.0(avec une autre société membre du même groupe.

La societe beneficie, à ce titre, de la refaction de 40 % au titre de la en gros et d'une refaction supplémentaire de 50 % au titre du c d'affaires imposable réalisé avec la société membre.

Imposition a la TAP au titre du chiffre d'affaires réalisé dans les conditions normales :

[(1.000.000 DA – 200.000 DA) – 40 %] X 2.55 % = TAP

[800.000 – 40 %] X 2,55 % = TAP

480.000 X 2,55 % = **12.240 DA**

Imposition à la TAP au titre du chiffre d'affaires réalisé avec la societe membre :

[(200.000 DA – 40 %) – 50 %] X 2.55 % = TAP

[120.000 – 50 %] X 2.55 % = TAP

60.000 X 2.55 % = **1.530 DA**

Total *TAP* : 12.240 + 1.530 = 13.770 DA

IV– MESURES PRATIQUES DE SERVICE

Après avoir opte pour le regime des groupes de societes dans les conditions définies ci-dessus, les sociétés filiales membres du groupe doivent deposer leur bilan en double exemplaire aupres de l'inspection territorialement competente.

Le bilan doit être accompagné d'une copie de la lettre d'option au regime et de l'original de l'attestation délivrée à cet effet par l'Inspection des Impôts du siege de la société-mère.

L'inspection territorialement compétente transmet immédiatement un exemplaire du bilan a l'inspection du siège de la société-mère, accompagné d'un certificat négatif, en ce qui concerne l'imposition à l'IBS.

La société-filiale demeure, toutefois, solidairement responsable du paiement de l'IBS émis par voie de rôle au nom de la societe-mere.

V – DATE D'EFFET

Ces dispositions s'appliquent a compter du 1er janvier **1997.**

Vous voudrez bien assurer une large diffusion de la presente circulaire, veiller à son application et m'en accuser reception en me retournant rempli et signe l'imprimé ci-joint.

Le Directeur de la Législation Fiscale

Signé :M.A. BOUDERBALA

المراجع

قائمة المراجع

I – باللغة العربية :

– الرسائل :

1 - أوماطة فريال آمال : "**تقنية تجميع الحسابات – حالة الشركة القابضة "سوناطراك، خدمات بترولية**"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، خروبة 2002/2001

2 – زيتوني كنزة : "**دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات ـ دراسة حالات الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، الجزائر**"، ماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، خروبة 2004-2005

II – باللغة العربية :

1.II – الكتب :

1 – Parienté Maggy, **"Les groupes de sociétés"**, édition LITEC, Paris 1993

2 – Lozian et A. Viandier, **"Droit des société"**, 8ème édition, LITEC, France 1985

3 – Conso Pierre et Hemici Farouk, "**Gestion financière de l'entreprise**", 9ème édition Dunod, France 1999

4 – Altrad Mohad, **"Stratégie de groupe**, **chatard et associés"**, éditeurs, France 1989

5 – Goré François, **"Droit des affaires"**, Paris Montchrestien ,Tome 2, France 1999

6 – Eglem J. Y. et Gazil P. , **"La consolidation outil de gestion et de contrôle des groupes"**, édition Vuibert, Paris 1984

7 – Francis Lefebvre **"Mémento pratique fiscal 2000"**, édition Lefebvre, France 2000

8 – Bouzidi Abdelmadjid **"Comprendre les mutations de l'économie Algérienne"**, édition ANEP, Alger 1999

9 – Phu Duc Nguyen **"La fiscalité internationale des entreprises"**, édition Masson, France 1985

10 – Bourdis Isabelle et Alain Dontaine **"Dictionnaire des sciences économique et sociales"**, édition Hachette, France 2002

11 – Collette Christine, **"Incitation à la gestion fiscale des entreprises"**, édition Ellipses, France 1999

12 – Heinburger Raymond Comorlette **"Gestion comptable et fiscale des sociétés commerciales, collection dirigée DECF"**, édition Economica, France 1988-1989

13 – Guirmand France, Hérand Alin, **"Droit des sociétés"**, 6ème édition Dunod, 1999

14 – J. Raffegeau, P. Dufils, J. Corré. D. De Menonville **"comptes consolidés"**, édition Francis Lefebvre, France 1989

15 – Raulet Christiane et Christian **"Comptabilité des sociétés commerciales"**, 13ème éditions, Dunod, France 2001

16 – Michel J. et Coste Philipe et Simons Pascal **"La consolidation des comptes"**, les éditions d'organisation, France 1986.

قائمة المراجع

I – باللغة العربية :

1– الرسائل :

1 - أوماطة فريال آمال,**تقنية تجميع الحسابات – حالة الشركة القابضة سوناطراك، خدمات بترولية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، خروبة 2002/2001.

2 – زيتوني كنزة, **دراسة تحليلية لجباية مجمع الشركات ـ دراسة حالات الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، الجزائر**، ماجستير في علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، خروبة 2005/2004.

2-النصوص القانونية الأساسية :

-الأمر رقم 01-04 الموافق ل 20 أوت 2001، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 47 الموافقة لـ 22 أوت 2001، الجزائر.

- الأمر 25 لـ 1995/09/25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية للدولة.

- القانون التأسيسي لشركة أسهم GENEST – SPA شركة تسيير المساهمات الموثق في 2002/01/19.

- القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية 1999.

- القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، المحدد لكيفيات إعداد وتجميع الحسابات المجمعة الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 87 لـ 8 ديسمبر 1999.

- القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة والحسابات المجمعة للمجمع، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 91 لـ 22 ديسمبر1999.

-قانون المالية لسنة 1997 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 85 الموافقة ل 31/ 1996/12، الجزائر.

-وزارة المالية، مديرية التشريع الجبائي، مشروع قانون المالية لسنة 1993.

- مرسوم رئاسي رقم 90-424 المؤرخ في 22 ديسمبر 1990 المتضمن الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي، الصادر في الجريدة الرسمية رقم 91/06 الموافقة ل 06/ 1991/02، الجزائر.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2005،الجزائر.

- قانون المالية لسنة 2005، تونس.

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات الساحل، الجزائر 2004 .
- وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مذكرة عامة عدد2004/24 ، الجمهورية التونسية.
- وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مذكرة عامة عدد 2005/25 ،الجمهورية التونسية.
- وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مذكرة عامة عدد 2004/28 ، الجمهورية التونسية.

II – **باللغة الفرنسية:**

1-LES OUVRAGES:

1-Altrad Mohed, Stratégie de groupe, chatard et associés éditeurs, France 1989.
2-Bonafoux Philippe, Lamy fiscal, edition Lamy, France 1999.
3-Bourdis Isabelle et Alain Dontaine, Dictionnaire des sciences économique et sociales, édition Hachette, France 2002.
4-Bouzidi Abdelmadjid, Comprendre les mutations de l'économie Algérienne, édition ANEP, Alger 1999.
5-Builly Michel et Goste Philipe et Simon Perscol, La consolidation des comptes, édition d'organisation, France 1986.
6– Charvériat Anne et Yves Mercier Jean, L'intégration fiscale guide fiscal, juridique et comptable, 6ème édition, Francis Lefebvre, France 2004.
7– Collette Christine, Gestion des entreprises, édition Ellipses, France 1990
8-Collette Christine, Incitation à la gestion fiscale des entreprises, édition Ellipses, France 1999.
9-Conso Pierre et Hemici Farouk, Gestion financière de l'entreprise, 9ème édition Dunod, France 1999.
10-Corre Jean, La consolidation , Librairie Vuizort, France 1984.
11- Corre Jean ,Les règles de la consolidation des comptes, édition Bodas, France 1985
12– Cozian Maurice, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 4ème édition Litec, France 1999.
13– Detfosse Alain, Holding et reprise d'entreprise, Les éditions d'organisation, France 2000.
14-Destours José et Cuyanbère Thierruy, Comptabilité et gestion des sociétés, édition Lacost, France 1998.
15- Francis Lefebvre, Mémento pratique fiscal 2000, édition Lefebvre, France 2000.
16–Gardon Jean Yves, Les impôts en Europe, 12ème éditions Dalloz, France 2004.
17-Ghoutière Brunu, Les impôts dans les affaires internationale, trente études pratiques, édition Francis Lefebvre, France 2001.
18- Goré François, Droit des affaires, Paris Montchrestien ,Tome 2, France 1999.
19-Guirmand France, Hérand Alin, Droit des sociétés, 6ème édition Dunod, 1999.
20-Guyon Yves, Droit des affaires, 9ème édition Economica, France 1996.

21- Heinburger Raymond Comorlette, Gestion comptable et fiscale des sociétés

commerciales, collection dirigée DECF, édition Economica, France 1988-1989.
22- Jobard jean pierre,Gestion financière de l'entreprise,11ème édition Sirey,France 1997.
23- Lebrun Benoît, Les comptes consolidés, édition Demos, France 1998.

24- Lefèvre D., Vachet T., Comptabilité des sociétés et fiscalité, édition Hachette Technique, France 1999.
25-Lozian et A. Viandier, Droit des société, 8ème édition LITEC, France 1985.
26- Mercadel C et Janin ,Les contrats de coopération inter entreprises, édition Juridiques Lefebvre, France, 1974
27-Michel .J et Coste Philipe et Simons Pascal**,** La consolidation des comptes, les éditions d'organisation, France 1986.
28- Montier Jean, Scognanitio Gilles, technique de consolidation, édition Economica, France 1995.
29– Morgensten Patrick, L'intégration fiscale, 6ème édition, Groupe revue fiduciaire, France 2002.
30-Palou Michel Jean, Manuel de consolidation, 3ème édition, Groupe revue fiduciaire, France 2003.
31- Parienté Maggy, Les groupes de sociétés, édition LITEC, Paris 1993.
32-Phy Duc Nguyen, La fiscalité internationale des entreprises, édition Masson, France 1985.
33-Raffegeau J . Dufils P. Corré J . De Menonville D, comptes consolidés, édition Francis Lefebvre, France 1989
34-Raulet Christiane et Christian **,**Comptabilité des sociétés commerciales, 13ème éditions Dunod, France 2001
35- Ropert Eric et Gilbert Gelard et Yves Jean Eglem,Nouvelle pratique des comptes consolidé**s**, édition Gualino, France 2000
36- Shaffner Jean, Feider Beghin, Luxembourg juridique fiscal social comptable , 6ème édition Francis Lefebvre, France 2001
37-Tirard Jean Marc, La fiscalité des sociétés dans l'union européenne, édition groupe revue fiduciaire, France 2000.

2- LES MEMOIRES:

1 – Morsli Noureddinem ,La consolidation des groupes de sociétés, Mémoire de fin d'étude, Institut National de Commerce, Ben Aknoun, promotion 2004/2005.
2- Ouerhani Nabil, L'intégration fiscale des resultants (cas de la Tunisie),Institut d'Economie Douanière et Fiscale-koléa, promotion 2002/2004.
3 – Tirauche Mustapha,Le régime fiscal des groupes de sociétés, mémoire de fin d'étude, Institut d'Economie Douanière et Fiscale- Koléa, promotion 1997/1999.
4 - Touati Kamel, La fiscalités des groupes de sociétés , Mémoire de fin d'étude, Institut d'économie douanière et fiscal -Koléa, promotion 1996/1998.

3- COURS :

– Belamiri Khélaf, Impôts sur les bénéficies des sociétés (IRG), 2005.
- Kamel Laswag, Imposition des sociétés, cours, Institut d'économie douanière et fiscale, Koléa 2005.

4-LES REVUES ET LES JOURNAUX

2-Djamel Eddine Lakhal, Le cadre général du droit des affaires en Algérie – 2ème partie, Journal El Watan , du 01/09/2005.

1- Ghazi Hantous ,les notions de groupe de société, l'économie maghrébin, n°374 quinzaine du 15/09/2004 au 29/09/2005.

5-LES TEXTES JURIDIQUES DE BASE:

-code des impôts directs et taxes assimilées, edition Berti, Algérie 2005.
-code general des impôts, livre des procedures fiscals, France 2005.

-Recueil des circulaires fiscales de l'année 1997, circulaire n°07 MF/DGI/DLF/LF/97.

-Recueil des textes fiscaux relatifs à l'impôts sur le revenu des personnes physiques et à l'impôts sur les sociétés,publication de l'imprimerie officielle de la république Tunisienne, Tunis 2005.

-Conseil National de la Comptabilité, bulletin n°2, Septembre 2002, Alger.

-Plan comptable général (PCN), France 1982.

6-SEMINAIRE :

- Conseil National de la Comptabilité, sur la normalisation comptable internationale et la présentation du projet de nouveau système comptable, Alger, Septembre 2005.
- Conseil National de la Comptabilité, formation des formateurs aux normes comptables internationales, Alger, décembre 2005.
-Société civile d'audit, d'expertise comptable et de conseil, Girec ACS, présenration générale de la procédure de consolidation, Alger, du 05 au 10 juin 1999.

7-LES SITES WEB

1-Anonyme, le régime des groupes de sociétés, http://www.fiscalonline.com/da_regime_société_inère.htm

2-Braudo Serge ,Dictionnaire du droit privé, ,http://www.juritravail.com/lexique/filiale.html .

3-Direction générale des impôts,Algerie 2006, Groupes de sociétés, http://www.impôts.dz.

4-Direction Générale des Impôts, Tunis 2006
http://www.impôts.finances.gov.tn/documentation/notes_communes_ar/nc26_2003_ar.pdf

5-Guy Schosseler, Luxembourg le régime des sociétés mère et filiale, Article publié dans la revue fiscalité Européenne et droit international des affaires n°132, année 2003, www.fontaneau.com/cfe761.htm.

6-Jochen Bauerreis et S. Blanchard, La réforme fiscale 1999-2002 aurait elle fait de l'Allemagne, un pays a fiscalité privilégiée, Revue fiscalité européenne et droit international des affaires n°131, année 2002, www.fontaneau.com/cfe761.htm

.

7-Plan comptable général, France2005,http://www.articles.exafi.com-plan comptable général. règlement CRC 99-02.htm.

8- Le Secrétariat Général du Gouvernement (SGG) , Algerier 2006 ,http//:www.joradp.dz/jo2000/2003/052-a-pag.htm.

9-UE ,la septièmme directive europpènne ,http://europa.eu.int/eur-lex/pri/fr/oj/dat/2004/1-007/1-00720040113.fr00410044.pdf.